

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



**LA CARGA DE LA PRUEBA EN LA
CONFIGURACIÓN DE LAS OPERACIONES NO
REALES ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 44° DE
LA LEY DEL IGV**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Henry Aguilar Espinoza

Código 20132459

Lima – Perú

Marzo de 2016





**LA CARGA DE LA PRUEBA EN LA
CONFIGURACIÓN DE LAS OPERACIONES
NO REALES ESTABLECIDAS EN EL
ARTÍCULO 44° DE LA LEY DEL IGV**

TABLA DE CONTENIDO

INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO	3
1.1. Alcances conceptuales sobre “la prueba”.....	3
1.2. La importancia de la prueba en el derecho administrativo.....	5
1.3. Principios generales que regulan la prueba.....	5
1.4. El derecho a probar en sede administrativa.....	6
1.5. Medios probatorios aceptados en el procedimiento administrativo.....	9
1.6. Concepto de carga de la prueba.....	10
1.7. La prueba en la Ley del Procedimiento Administrativo General.....	10
1.8. Reflexiones finales.....	19
CAPÍTULO II: LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN	21
2.1 Cuestiones previas sobre la carga de la prueba en el procedimiento administrativo.....	21
2.2 Reglas aplicables para la distribución de la carga de la prueba en el procedimiento administrativo.....	22
2.2.1 La aplicación del principio de impulso de oficio.....	22
2.2.2 La aplicación del principio de verdad material.....	28
2.3 La carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización tributaria ...	30
2.3.1 La aplicación supletoria de la LPAG.....	30
2.3.2 Reglas sobre la carga de la prueba en la fiscalización.....	32
2.3.3 Comentarios sobre la prueba en “negativo”.....	35
2.3.4 Comentarios sobre la prueba dinámica.....	36
2.3.5 Aplicación supletoria del Código Procesal Civil.....	39
CAPÍTULO III: LA CARGA DE LA PRUEBA EN LAS OPERACIONES NO REALES SEÑALADAS EN EL ARTÍCULO 44° DE LA LEY DEL IGV	41
3.1. Operaciones no Reales de acuerdo a la Ley del IGV.....	41
3.1.1. Primera situación.....	42

3.1.2. Segunda situación	44
3.2. Acreditación de Operaciones No Reales	45
3.3. Supuestos que limitan la acreditación de operaciones no reales	48
3.3.1. Respecto a la Primera Situación	48
3.3.2. Respecto a la Segunda Situación	48
3.4. Efectos de las operaciones no reales.....	49
3.4.1. Para el responsable de la emisión del comprobante	49
3.4.2. Para el receptor del comprobante	50
3.5. Aspectos discutibles de la Ley y el Reglamento del IGV	50
3.5.1. Limitaciones al derecho a probar.....	51
3.5.2. La Precisión del Reglamento del IGV respecto a la aplicación de las limitaciones.....	52
3.5.3. La Prueba respecto a que el adquirente tuvo conocimiento de que el emisor del comprobante no efectuó la operación	52
3.6. La carga de la prueba de las operaciones no reales	53
3.6.1. Diferencia entre “carga” y “obligación”	54
3.6.2. La carga de la prueba de los Contribuyentes.....	55
3.6.3. La carga de la prueba de la Administración Tributaria	58
3.7. Jurisprudencia del tribunal fiscal sobre la carga de la prueba de las operaciones no reales.....	59
3.8. Comentarios críticos a la jurisprudencia del tribunal fiscal respecto a las operaciones no reales.....	78
3.9. La calificación de las operaciones no reales y la vulneración a los principios del procedimiento administrativo	83
3.10. La calificación de las operaciones no reales y la vulneración a los principios constitucionales	86
3.11. La calificación de las operaciones no reales y la vulneración a los principios económicos de política fiscal.....	92
3.12. Implicancias en la neutralidad del IGV	93
CONCLUSIONES	95
RECOMENDACIONES	101
REFERENCIAS	103



INTRODUCCIÓN

La prueba es un concepto que está presente en diversas ciencias, y que trasciende el ámbito jurídico, puesto que en cada disciplina se busca comprobar hechos, hipótesis, resultados, causas y efectos. De ahí que la prueba es importante en la búsqueda del conocimiento y la verdad, lo cual sin duda contribuye al avance de las ciencias y al mejor desarrollo social del ser humano.

En el ámbito jurídico la prueba tiene como finalidad producir certeza en el juez respecto a los asuntos controvertidos, y de esta forma coadyuva a fundamentar y motivar la decisión judicial.

El tema de la prueba en el derecho no está exento de discusiones, como bien lo afirma Couture (1966):

Los problemas de la prueba consisten en saber qué es la prueba; qué se prueba; quién prueba; cómo se prueba; qué valor tiene la prueba producida. En otros términos: el primero de esos temas plantea el problema del concepto de la prueba; el segundo, el objeto de la prueba; el tercero, la carga de la prueba; el cuarto, el procedimiento probatorio; el último, la valoración de la prueba (p. 216).

En ese sentido, en el presente trabajo nos avocaremos a estudiar el problema de la carga de la prueba en la configuración de las operaciones no reales descritas en el artículo 44° de la Ley del IGV en el contexto de un procedimiento de fiscalización seguido por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), lo cual desde nuestro punto de vista constituye un tema fundamental en el contexto actual en que las actuaciones de fiscalización de la Administración Tributaria se han incrementado y donde se ha dado un mayor énfasis a la recaudación, dejando de lado cuestiones primordiales del debido procedimiento, como lo referente a la carga de la prueba.

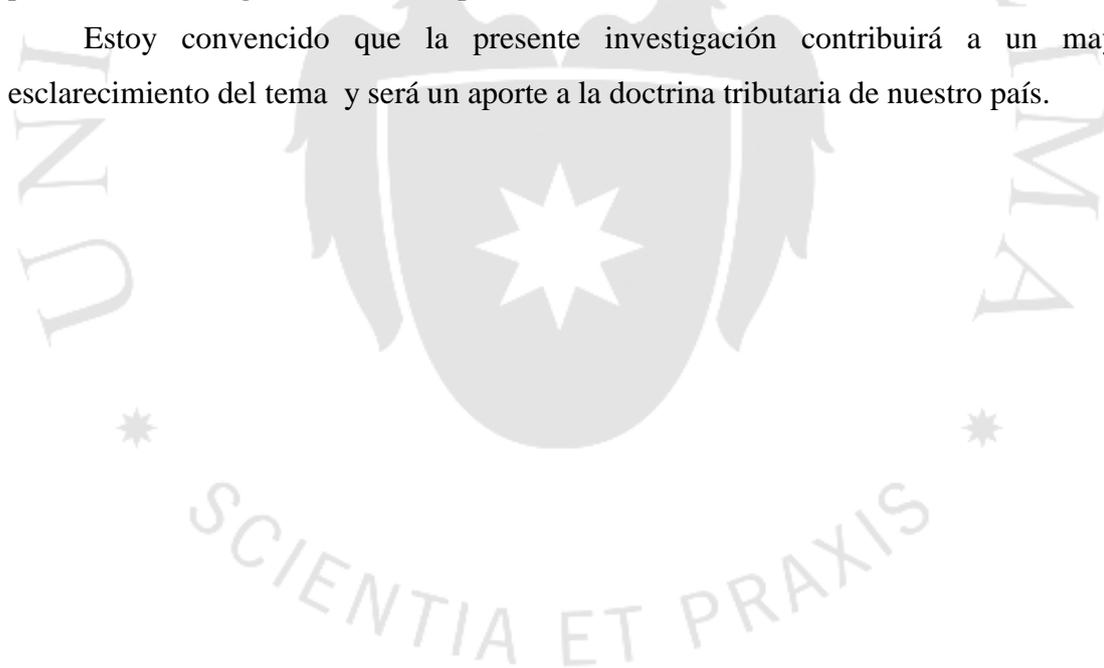
Este tema es importante, puesto que un error en la asignación o distribución de la carga de la prueba conllevaría a la nulidad del procedimiento de fiscalización y de los actos administrativos emitidos posteriormente. En ese contexto, el objetivo principal del presente trabajo constituye el estudio de las reglas referentes a la carga de la prueba en

un procedimiento de fiscalización, y los problemas asociados a este tema, todo ello dentro del marco legal y constitucional de nuestro país.

Para cumplir con nuestro propósito, en primer lugar realizaremos un análisis exhaustivo de los principios, las normas legales que rigen la carga de la prueba, tales como el Código Tributario y de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Todo ello con la finalidad de formarnos una visión integral del tema a tratar y analizar con mayor profundidad nuestro tema de estudio. Posteriormente analizaremos a fondo la Ley del IGV y su Reglamento en lo relacionado a la configuración de operaciones no reales.

En este contexto el presente trabajo se divide en tres grandes capítulos: el primero comprende los aspectos generales de la prueba en el procedimiento administrativo, el segundo enfoca el tema central de la carga de la prueba en el procedimiento tributario y de fiscalización y el tercero analiza el tema de la carga de la prueba en la configuración de las operaciones no reales.

Estoy convencido que la presente investigación contribuirá a un mayor esclarecimiento del tema y será un aporte a la doctrina tributaria de nuestro país.



CAPÍTULO I: ASPECTOS GENERALES DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

El procedimiento administrativo no comparte las mismas reglas que el proceso judicial, por lo cual es importante distinguir los conceptos, instituciones, principios y reglas que inspiran el derecho administrativo moderno en el marco de un estado de derecho, donde el procedimiento administrativo constituye una garantía esencial de los administrados.

En ese contexto, el propósito de este capítulo es abordar los aspectos conceptuales de la prueba en el marco del procedimiento administrativo, para lo cual desarrollaremos los temas vinculados al concepto e importancia de la prueba, así como el derecho a probar en sede administrativa y los artículos de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) que desarrollan la actividad probatoria en el procedimiento administrativo.

Es así que en el procedimiento administrativo moderno, la actividad probatoria tiene una importancia medular en la instrucción de dicho procedimiento, puesto que a través de ella se podrá comprobar y valorar los datos que han sido aportados por los administrados o los obtenidos por la Administración en ejercicio de sus atribuciones, con la finalidad de que la autoridad administrativa pueda formarse una convicción respecto del caso concreto y motivar la resolución o el acto administrativo correspondiente.

1.1. Alcances conceptuales sobre “la prueba”

En el ámbito jurídico, muchos tratadistas han definido el concepto de prueba, por lo que para definir este concepto comenzaremos citando los siguientes conceptos que derivan de la doctrina procesal civil:

En principio, Carnelutti (1982) señala que la prueba es la demostración de la verdad formal o judicial, es decir, es la fijación formal de los hechos discutidos (p. 44).

Por su parte, Sentis Melendo (1967) sostiene que la prueba es la verificación de las afirmaciones formuladas en el proceso, conducentes a la sentencia (p. 79).

Para Alsina (1972), la prueba es la comprobación judicial, por los modos que la ley establece, de la verdad de un hecho controvertido del cual depende el derecho que se desprende.

Finalmente, citaremos a Hinostroza Minguez (2011) quien sostiene que la prueba puede ser definida como aquellas razones extraídas de los medios ofrecidos, que, en su conjunto, dan a conocer los hechos o la realidad a efecto de resolver la cuestión controvertida o el asunto ventilado en un proceso (p. 213).

Ahora bien, en la doctrina del Derecho Administrativo, la prueba es definida de la siguiente forma:

Tassano Velaochaga (2011) define la prueba como el elemento esencial en un proceso o procedimiento mediante el cual el juez o la autoridad administrativa forma su juicio, motivando y justificando sobre la base de lo presentado como prueba, su determinación sobre el tema solicitado o puesto en disputa (p. 84).

Al respecto, Guzmán Napurí (2007) señala que las pruebas en el procedimiento administrativo son las diligencias necesarias para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución final en un procedimiento administrativo (p. 151).

Por su parte, Hutchinson (2000) entiende por prueba en el procedimiento administrativo, al conjunto de reglas que regulan la admisión, producción, asunción y valoración de los diversos medios que pueden emplearse para llevar al órgano administrativo a la convicción sobre los hechos que interesan al caso (p. 283).

Como se puede apreciar, en el ámbito del Derecho Administrativo, la prueba es aquella actividad procedimental que se lleva a cabo a través de los medios probatorios, orientados a generar el convencimiento de la autoridad administrativa respecto a la veracidad o falsedad de las afirmaciones planteadas por la Administración y el Administrado en relación a los aspectos materia de discusión.

En esa línea, cabe hacer la distinción entre el concepto de “prueba” y de “medios probatorios”, al respecto, el primero es concebido como las razones que conducen a la autoridad administrativa (encargada de resolver) a tener una certeza sobre los hechos, mientras que el segundo está referido a los instrumentos empleados por las partes u ordenados por la autoridad administrativa que sustentan tales razones. En tal sentido, los medios probatorios constituyen los elementos materiales de la prueba, puesto que aportan los hechos fuente de la misma.

1.2. La importancia de la prueba en el derecho administrativo

La actividad probatoria es una de las actividades más importantes dentro de un procedimiento administrativo, pues tiene por finalidad acreditar todas las alegaciones fácticas que se ha hecho en el procedimiento. Se trata, pues, de convencer a la autoridad administrativa acerca de aquello que hasta ahora era una sola afirmación.

Es necesario tener presente que la actividad probatoria está íntimamente ligada al ejercicio del derecho de defensa; pues de nada sirve el derecho a alegar, si es que no se puede acreditar las afirmaciones que, respecto de los hechos, se afirman. Por ello, la actividad probatoria integra, en esencia, un derecho fundamental (el derecho fundamental a la prueba) que integra el contenido del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.

De esta manera, es necesario tener en cuenta que los alcances de la actividad probatoria están íntimamente relacionados a los alcances o amplitud del control jurisdiccional. Así, mientras más amplia sea la posibilidad de prueba, mejor o mayores elementos del juicio se tendrá al momento de evaluar el ejercicio de la función administrativa.

1.3. Principios generales que regulan la prueba

En el ámbito administrativo podemos mencionar los siguientes principios:

- a) Necesidad de la Prueba: Para que se llegue a expedir una decisión administrativa, requiere que sea demostrada por las pruebas aportadas por las partes, o de manera facultativa por la Administración Tributaria.
- b) Comunidad de la Prueba: También se le conoce como principio de adquisición de las pruebas. Una vez admitido el medio probatorio ofrecido por las partes, esta pertenece al procedimiento, no siendo posible el desistimiento, ni la renuncia de la prueba actuada, pues los medios probatorios pasan a ser de la comunidad del procedimiento.
- c) Publicidad de la Prueba: Los administrados deben tener conocimiento del ofrecimiento de las pruebas, con el objeto de objetarlas, si fuera el caso. También, en otro sentido, se considera que este principio sustenta la motivación de la resolución, pues los administrados requieren conocer cómo se han valorado los medios probatorios.
- d) Prohibición de la Administración de aplicar el conocimiento privado: Está vedado que la Administración supla las pruebas con el conocimiento privado, personal o circunstancial que tenga de los hechos.
- e) Contradicción de la Prueba: Es la aplicación del principio procesal de la contradicción, los administrados tienen la oportunidad de conocer y discutir las pruebas ofrecidas por la contraparte.

1.4. El derecho a probar en sede administrativa

En principio, debemos señalar que el artículo 10° de la Declaración Universal de los Derechos Humanos de 1948 señala expresamente que:

Toda persona tiene derecho, en condiciones de plena igualdad, a ser oída públicamente y con justicia por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación contra ella en materia penal.

Este derecho se puede trasladar de manera inequívoca al ámbito administrativo, y por tanto considerar, en cualquier instancia de todo procedimiento administrativo, que el

derecho al debido proceso contempla a la prueba, tanto para la ofrecerla, producirla, controlarla y valorarla por las partes o los interesados.

Ahora bien, a nivel de nuestro derecho interno, el derecho a probar tiene rango constitucional y se encuentra comprendido dentro de los principios y derechos de la función jurisdiccional en lo que corresponde a la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional, de acuerdo a lo establecido en el inciso 3 del artículo 139° de la Constitución Política.

La tutela jurisdiccional efectiva supone tanto el derecho de acceso a los órganos de justicia como la eficacia de lo decidido en la sentencia, es decir, una visión garantista y tutelar que encierra todo lo concerniente al derecho de acción frente al poder-deber de la jurisdicción. Por otra parte, el derecho al debido proceso implica la observancia de los derechos fundamentales esenciales del procesado, principios y reglas esenciales exigibles dentro del proceso como instrumento de tutela de los derechos subjetivos.

El debido proceso tiene a su vez dos expresiones: una formal y otra sustantiva; en la de carácter formal, los principios y reglas que lo integran tienen que ver con las formalidades estatuidas, tales como las que establece el juez natural, el procedimiento preestablecido, el derecho de defensa, la motivación; en su faz sustantiva, se relaciona con los estándares de justicia como son la razonabilidad y la proporcionalidad que toda decisión judicial debe suponer. (STC N° 8123-2005-PHC/TC)

En la doctrina, Bustamante Alarcón (1997), define el derecho a probar como:

Aquel derecho subjetivo, perteneciente al grupo de los llamados derechos fundamentales, que posee todo sujeto de derechos por el solo hecho de serlo, que le permite utilizar dentro de un proceso o procedimiento, conforme a los principios que lo delimitan y le dan contenido, todos los medios probatorios pertinentes que resulten necesarios para acreditar los hechos que sirven de fundamento a su pretensión o a su defensa. (p. 172)

Por su parte, el Tribunal Constitucional en la STC N° 01557-2012-PHC/TC de fecha 04.06.2012, señaló que:

El derecho a la prueba forma parte de manera implícita del derecho a la tutela procesal efectiva; ello en la medida en que los justiciables están facultados para presentar todos los medios probatorios pertinentes, a fin de que puedan crear en el órgano jurisdiccional la convicción necesaria de que sus argumentos planteados son correctos.

Hasta ahora, hemos visto que el derecho a probar deriva de la Constitución Política, y en tal sentido, es plenamente aplicable a los procesos judiciales, no obstante, debemos indicar que este derecho también es aplicable a los procedimientos administrativos.

Al respecto, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída sobre el Expediente N° 2721-2003-AA/TC ha señalado que:

El artículo 139°, inciso 3), de la Constitución establece como principio de la función jurisdiccional la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional, criterio que no solo se limita a las formalidades propias de un procedimiento judicial (...). En efecto, el debido proceso está concebido como el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos. Vale decir, que cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea este administrativo o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso.

En un criterio similar, en la STC N° 003-2004-AI/TC(23.09.2004) se señala que el derecho reconocido en el inciso 3) del artículo 139° de la Constitución no solo tiene una dimensión, por así decirlo, "judicial", sino que se extiende también a sede "administrativa". En adición, la sentencia señala que el derecho al debido proceso comprende, a su vez, un haz de derechos que forman parte de su estándar mínimo: al juez natural -jurisdicción predeterminada por la ley-, de defensa, a la pluralidad de instancias, a los medios de prueba y a un proceso sin dilaciones.

No obstante lo indicado, debemos tener en cuenta que el derecho a probar (como parte del derecho a tutela efectiva) debe aplicarse teniendo en cuenta las particularidades propias del derecho administrativo, puesto que en los procesos (como en el proceso civil) se resuelven conflictos de intereses privados e incertidumbres jurídicas con vocación de definitiva bajo la idea de *litis*, mientras que en los procedimientos administrativos se busca la tutela de los derechos de los particulares, en concordancia con la satisfacción de los intereses públicos y de la legalidad.

1.5. Medios probatorios aceptados en el procedimiento administrativo

Según Rivera Morales (2009):

Los medios de prueba son los caminos o instrumentos que se utilizan para conducir al procedimiento a la reconstrucción de los hechos acontecidos. En tal sentido, constituyen los instrumentos procesales que son susceptibles de proporcionar un dato demostrativo de la existencia de uno o más hechos, que nos sirven para reconstruir los acontecimientos y mediante los cuales se manifiestan las fuentes de prueba sobre el conocimiento o registro de los hechos. (p. 31)

En el ámbito administrativo son admisibles cuantos medios de prueba puedan dar evidencia útil de los hechos a probar, salvo la prueba ilícita.

Así tenemos: los medios prueba personales (declaraciones de los administrados), testimonios y prueba pericial); los medios de prueba reales (la prueba documental y los medios de soporte físico de imágenes, el sonido y otros); los sucedáneos de prueba (declaraciones juradas); las presunciones legales y las pruebas indiciarias.

En el ámbito tributario, el Tribunal Fiscal ha venido reconociendo que no bastan los comprobantes de pago para que proceda deducir el gasto (entre otras, en las RTF N° 11213-2-2008 de fecha 18.09.2008 y RTF N° 9179-4-2008 de fecha 25.07.2008), ya que además de ellos debe contarse con documentación referida a las negociaciones, acuerdos, contratos, ejecución, recepción de bienes, entre otros.

1.6. Concepto de carga de la prueba

Antes de definir el concepto de “carga de la prueba” es importante hacer la distinción entre este concepto y el de “obligación”. En ese sentido, la carga de la prueba implica un mandato en interés propio y su falta acarrea un riesgo, mientras que la obligación es un mandato en provecho ajeno y su incumplimiento conlleva a una sanción.

Al respecto, Carnelutti (1982) señala que:

Solamente existe obligación cuando la inercia da lugar a la sanción jurídica (ejecución o pena); sin embargo, si la abstención del acto hace perder solamente los efectos útiles del propio acto, tenemos la figura de la carga. Por esto, si la consecuencia de la falta de un requisito dado en un acto es solamente su nulidad, hay carga y no obligación de efectuar el acto de cuyo requisito se trata. (p. 255)

Teniendo en cuenta lo antes indicado, podemos afirmar que la carga de la prueba es una regla de conducta que deben seguir las partes en un proceso o procedimiento para probar los hechos que constituyen su pretensión. No obstante, las reglas de la carga de la prueba en el proceso civil difieren cuando estamos en el ámbito del procedimiento administrativo. Es así que mientras en el proceso civil, la carga de la prueba constituye una especie de obligación procesal de ofrecer y actuar los medios probatorios para acreditar un hecho afirmado, en el procedimiento administrativo la carga de la prueba le corresponde fundamentalmente a la Administración, estableciéndose la obligación de probar los fundamentos que sustentan su decisión, sin perjuicio de permitirle a los administrados acreditar los hechos que alegan.

1.7. La prueba en la ley del procedimiento administrativo

En el análisis sistemático de la LPAG se observa que en el procedimiento administrativo no existe una delimitación precisa de los momentos probatorios ni fases propiamente definidas por actos administrativos.

De otro lado, cabe indicar que en el procedimiento administrativo prima el “informalismo”, orientado a ofrecer un máximo de garantías a los administrados y a la Administración para que desarrollen su actividad probatoria en la mejor forma posible, en la búsqueda de la verdad material.

No obstante, aun cuando la decisión final de la Administración concluye la posibilidad de presentar los medios probatorios, consideramos que lo razonable y lógico es que la prueba sea ofrecida y producida en la primera oportunidad en que se observe la controversia o se plantee una duda sobre la veracidad de los hechos.

En los siguientes acápite trataremos de manera preliminar los principios de “impulso de oficio” y “verdad material”, puesto que en el capítulo II desarrollaremos con mayor amplitud este tema en el marco de la carga de la prueba en el procedimiento administrativo.

1.7.1. El principio de Impulso de Oficio

De acuerdo al artículo 162º y al numeral 1.3 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio, según el cual las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias, lo cual quiere decir que la carga de la prueba para afectar derechos o deberes de los administrados reposa en la propia Administración. Por otro lado, los administrados deben aportar las pruebas necesarias (documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas) que permitan sustentar su derecho, presumiéndose su validez, en base al principio de presunción de validez que establece el Título Preliminar de la propia LPAG.

En lo referente a este principio, Morón Urbina (2011) señala que:

Corresponde a las autoridades impulsar, dirigir y ordenar cualquier procedimiento administrativo sometido a su competencia hasta esclarecer las cuestiones involucradas, aun cuando se trate de procedimientos iniciados por el administrado o por la propia entidad.... el deber de oficialidad no excluye la posibilidad de impulso propio, de colaboración o de gestión de que goza el administrado para promover el trámite. (p. 69)

En ese sentido, sostiene Morón Urbina (2011) que el fundamento del deber de oficialidad aparece en la necesidad de satisfacer el interés público inherente en todo procedimiento administrativo. De ahí que, resulte indispensable no dejar librada a la voluntad de los administrados concurrentes al procedimiento, el impulso según su mayor o menor interés en obtener una resolución certera, inmediata, pronta o diferida; y, por el contrario, exige a la Administración, la función de impulsarlo, en todos sus aspectos, independientemente del interés que puedan mostrar los administrados. (p. 69)

La oficialidad impone a los agentes cumplir las siguientes acciones concretas:

- Iniciar el procedimiento.
- Impulsar el avance de procedimiento, solicitando cuantos documentos, informes, antecedentes, autorizaciones y acuerdos sean necesarios, incluso si fuere contra el deseo del administrado, cuando sean asuntos de interés público (como por ejemplo, en caso de desistimiento y abandono).

- Remover los obstáculos de trámite.
- Instruir y ordenar la prueba.
- Subsanan cualquier error u omisión que advierta en el procedimiento.

A mayor abundamiento, cabe citar el artículo 145° de la LPAG, que dispone que autoridad competente, aun sin pedido de administrado alguno, deberá promover toda actuación que fuese necesaria para la tramitación procedimental, superando cualquier obstáculo que se oponga a su regular canalización así como determinar la norma aplicable al caso, aun cuando no haya sido invocada o fuere errónea la cita legal realizada; evitando además el entorpecimiento o demora alguna a causa de diligencias innecesarias o meramente formales, adoptando en su conjunto las medidas oportunas para eliminar cualquier irregularidad producida.

1.7.2. El principio de verdad material

En primer término cabe hacer la distinción entre la “verdad formal” y la “verdad material”, la primera se aplica en el proceso judicial, puesto que el juez actúa en función a la pruebas aportadas por la partes, mientras que la segunda es aplicable al procedimiento administrativo, porque la Administración se someterá y fundamentará su decisión en base a los hechos invocados o acreditados.

En ese sentido, este principio, en el numeral 1..1 del Artículo IV de (Ley N° 27444 “Ley del Procedimiento Administrativo General”, 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.

Esto implica que, según Guzmán Napurí (2009):

Administración no debe contentarse con lo aportado por el administrado, sino que debe actuar, aun de oficio, para obtener otras pruebas y para averiguar los hechos que hagan a la búsqueda de la verdad material u objetiva, ya que en materia de procedimiento administrativo la verdad material prima sobre la verdad formal. (37-38)

Cabe indicar que en el siguiente capítulo profundizaremos más acerca de la aplicación de los principios de impulso de oficio y verdad material en el procedimiento de fiscalización seguido por SUNAT.

En este contexto, a continuación analizaremos los principales artículos de la LPAG que se refieren a la prueba y a la carga de la prueba en el Procedimiento Administrativo General, para posteriormente, introducirnos al estudio de la carga de la prueba en el procedimiento tributario.

1.7.3. La Actividad Probatoria en la LPAG

a) La Presunción de veracidad

El artículo 42° de la LPAG señala que todas las declaraciones juradas, los documentos sucedáneos presentados y la información incluida en los escritos y formularios que presenten los administrados para la realización de procedimientos administrativos, se presumen verificados por quien hace uso de ellos, así como de contenido veraz para fines administrativos, salvo prueba en contrario.

Este artículo considera la validez y veracidad de las pruebas presentadas por los administrados en el procedimiento administrativo, salvo que se demuestre lo contrario por parte de la Administración, por lo que la carga de la prueba para demostrar la falsedad de lo aportado por el administrado en cualquier procedimiento administrativo reposa en la Administración Pública. Esto obliga a las entidades públicas a tener sumo cuidado en los informes y resoluciones que emiten, ya que muchos de ellos presumen la falsedad de las pruebas aportadas por los administrados o las cuestionan directamente, sin haber realizado un riguroso análisis al respecto.

b) Valor de documentos públicos y privados

Respecto a los documentos públicos y privados, el artículo 43° de la LPAG señala las siguientes disposiciones:

- Son considerados documentos públicos aquellos emitidos válidamente por los órganos de las entidades.
- La copia de cualquier documento público goza de la misma validez y eficacia que estos, siempre que exista constancia de que es auténtico.
- La copia del documento privado cuya autenticidad ha sido certificada por el fedatario, tiene validez y eficacia plena, exclusivamente en el ámbito de actividad de la entidad que la autentica.

Este artículo es de bastante utilidad para los administrados, ya que les permite presentar copias autenticadas de los documentos públicos o privados a efectos de probar su validez como prueba de todo procedimiento administrativo en el cual participen.

c) Suministro de información a las entidades

En el artículo 57° de la LPAG se distingue dos situaciones:

- En primer lugar se señala que los administrados están facultados para proporcionar a las entidades la información y documentos vinculados a sus peticiones o reclamos que estimen necesarios para obtener el pronunciamiento.
- Por otra parte se señala que en los procedimientos investigatorios, los administrados están obligados a facilitar la información y documentos que conocieron y fueren razonablemente adecuados a los objetivos de la actuación para alcanzar la verdad material.

Como se observa, la colaboración de los administrados con la Administración Pública en el tema probatorio se hace evidente en este artículo, y se diferencian dos situaciones: si el procedimiento administrativo ha sido iniciado a instancia de parte, la entrega de documentación e información resulta ser una facultad del administrado; mientras que en los procedimientos de oficio o investigatorios la entrega de información es obligatoria.

d) Formulación de Alegaciones

El artículo 161º de la LPAG señala que los administrados pueden, en cualquier momento del procedimiento, formular alegaciones, aportar los documentos u otros elementos de juicio, los que serán analizados por la autoridad, al resolver.

Esto implica que el administrado tiene la opción de replicar los argumentos de la Administración y reforzar sus propios fundamentos de hecho y de derecho, así como presentar documentos que sustenten su pretensión.

e) Actuación probatoria

En lo referente a este tema, la LPAG señala que cuando la Administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los administrados o la naturaleza del procedimiento lo exija, la entidad dispone la actuación de prueba, siguiendo el criterio de concentración procesal, fijando un período que para el efecto no será menor de tres días ni mayor de quince, contados a partir de su planteamiento. Sólo podrá rechazar motivadamente los medios de prueba propuestos por el administrado, cuando no guarden relación con el fondo del asunto, sean improcedentes o innecesarios.

Por lo cual, compete a la Administración (a través del funcionario instructor), decidir sobre la admisión o rechazo de la apertura de la prueba, así como sobre los medios de prueba propuestos por los administrados.

Al respecto, cabe tener presente que un eventual rechazo a la apertura a prueba por parte de la Administración, puede fundarse únicamente en su carácter innecesario, pero siempre implicará dar por ciertos y acreditados los hechos manifestados y documentos presentados por el interesado.

Sin embargo si no existe una causal de rechazo, la Administración en virtud de la garantía al debido procedimiento, debe disponer la actuación de todos los medios probatorios legalmente admisibles, concerniente a hechos relevantes al caso y que conduzcan a su aclaración. Cabe recalcar que la decisión sobre la apertura a prueba no es arbitraria sino reglada y racional.

Asimismo, las entidades podrán prescindir de actuación de pruebas cuando decidan exclusivamente en base a los hechos planteados por las partes, si los tienen por ciertos y congruentes para su resolución.

Sobre este punto, Morón Urbina (2011) señala que también puede ocurrir que, aunque el particular hubiera propuesto pruebas, la Administración las desestime por imposibles, inconducentes, impertinentes o formalmente improcedentes. Pero si no se presentan estos supuestos, la Administración tiene la obligación de admitir y ordenar la prueba propuesta. Actuar de otro modo, indica un actuar irrazonable, arbitrario o de mala fe, susceptible de afectar el derecho de defensa del administrado y derivar en responsabilidad para su autor. (p. 488).

La negativa a actuar un medio probatorio se puede fundar en:

-Inconducente es el medio de prueba que no sirve para decidir el asunto (por ejemplo, referido a un aspecto accidental o irrelevante en el procedimiento, o que no orientan a ninguna convicción clara).

-Inadmisibles es el medio de prueba prohibido expresamente por la ley o que resulta de imposible actuación.

-Impertinente es el medio de prueba no referido a los hechos materia de probanza (sea sobre hechos ajenos o contenidos en el asunto, pero tan evidentes que no requieren probanza).

Finalmente, la Administración podrá evitar cualquier actividad probatoria si considera que la evidencia aportada por el administrado en su escrito es suficiente para formar convicción sobre la certeza y veracidad de lo afirmado por este.

f) Hechos no sujetos a actuación probatoria

La LPAG señala que no será actuada prueba respecto a hechos públicos o notorios, respecto a hechos alegados por las partes cuya prueba consta en los archivos de la entidad, sobre los que se haya comprobado con ocasión del

ejercicio de sus funciones, o sujetos a la presunción de veracidad, sin perjuicio de su fiscalización posterior.

A continuación analizaremos cada uno de estos hechos:

- Hechos públicos o notorios.- Son los hechos que pertenecen al común de la gente o grupo social referido y que no requieren de probanza. Esta debe responder al conocimiento que la Administración posee y no a la que tercero o administrados aleguen, por lo que se aplica leyes de oficio por la autoridad.
- Hechos alegados por las partes cuya prueba consta en los archivos de la entidad y hechos que hayan sido comprobados con ocasión del ejercicio de sus funciones.- En estos casos nos encontramos ante hechos que ya han sido probados anteriormente, por lo que no pueden ser nuevamente materia de probanza.
- Hechos sujetos a la presunción de veracidad.- La presunción de veracidad confiere una naturaleza especial al objeto de prueba en el procedimiento. En virtud de este principio procedimental el instructor de la Administración a priori debe sujetarse a los hechos argumentados por los interesados, porque la Administración supone que las personas dicen la verdad y que la prueba que aportan es su solicitud es auténtica. El funcionario no está facultado para inmotivadamente desconocer los hechos protegidos por la presunción de veracidad.

* Sin embargo, cuando existan afirmaciones contradictorias entre los interesados, ambas se neutralizan recíprocamente y originan el desvanecimiento de la presunción de veracidad por imperio de dos versiones contrapuestas amparadas bajo la misma presunción. Otro modo como se puede desvanecer la presunción es por efecto de la prueba en contrario (real) que permite a la Administración controvertir razonablemente las afirmaciones del interesado. En estos casos, donde no se tenga por ciertos los hechos alegados por los interesados, corresponde abrir a prueba el expediente.

g) Medios de prueba

Los hechos invocados o que fueren conducentes para decidir un procedimiento podrán ser objeto de todos los medios de prueba necesarios, salvo aquellos prohibidos por disposición expresa.

h) Solicitud de documentos a otras autoridades

El artículo 167° de la LPAG dispone que los administrados pueden solicitar a la autoridad administrativa, que esta recabe de otras entidades los documentos preexistentes o antecedentes que estime conveniente para la resolución del asunto controvertido.

Cabe indicar que este artículo resalta la importancia de la colaboración entre entidades para la mejor valoración de las pruebas aportadas en el procedimiento administrativo, y sobre todo la garantía de que se cuenta con un adecuado nivel de coordinación entre los órganos que conforman la Administración Pública, a efectos de proteger y cautelar el interés público presente en los procedimientos administrativos.

i) Solicitud de pruebas a los administrados

La autoridad puede exigir a los administrados la comunicación de informaciones, la presentación de documentos o bienes, el sometimiento a inspecciones de sus bienes, así como su colaboración para la práctica de otros medios de prueba. Para el efecto se cursa el requerimiento mencionando la fecha, plazo, forma y condiciones para su cumplimiento.

Sin embargo el administrado podrá negarse de presentar lo solicitado cuando dicha solicitud implique la violación al secreto profesional, una revelación prohibida por la ley, suponga directamente la revelación de hechos perseguibles practicados por el administrado, o afecte los derechos constitucionales (por ejemplo el derecho a la intimidad).

j) Presentación de testigos y peritajes

La LPAG señala que el proponente de la prueba de testigos tiene la carga de la comparecencia de los mismos en el lugar, fecha y hora fijados. Asimismo, se dispone que los administrados pueden proponer la designación de peritos a su costa, debiendo en el mismo momento indicar los aspectos técnicos sobre los que éstos deben pronunciarse.

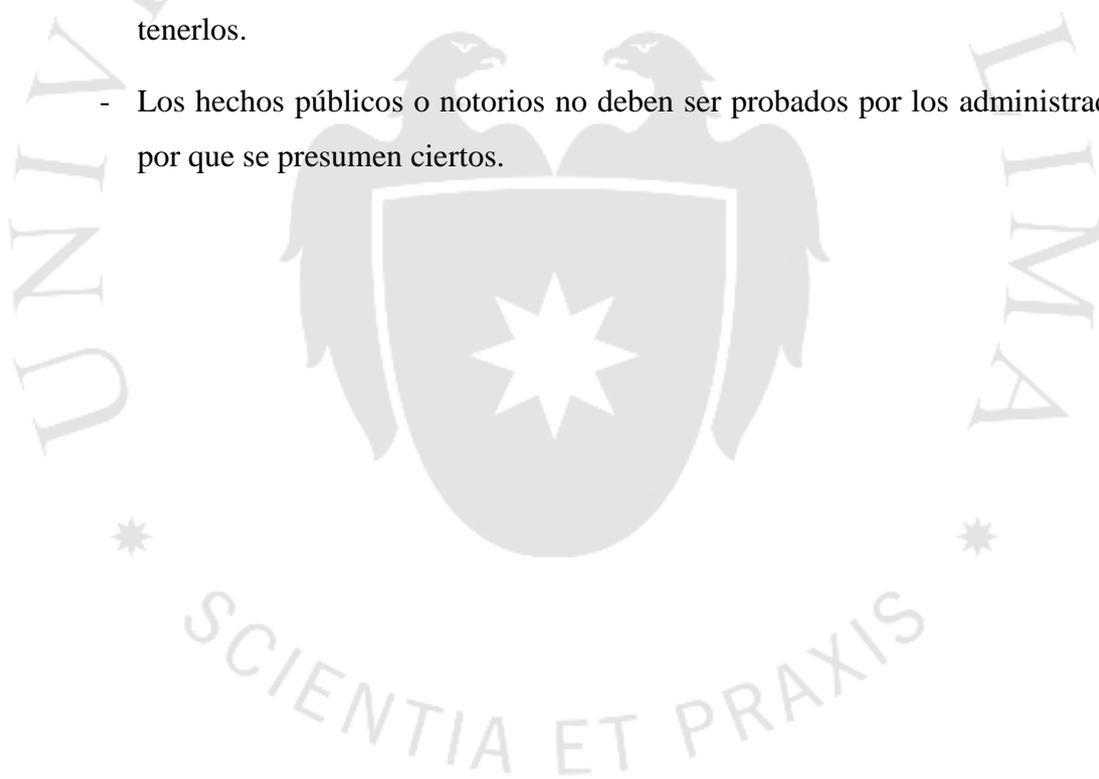
1.8. Reflexiones finales

Después de haber revisado los aspectos generales de la prueba en el procedimiento administrativo, consideramos importante esbozar las siguientes reflexiones:

- El derecho a probar constituye un derecho fundamental que consiste en una expresión del derecho de defensa, y como tal, una expresión del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva. En ese sentido, el derecho a probar es el derecho a ofrecer, a que se admitan, actúen y valoren debidamente los medios probatorios.
- La prueba en el procedimiento administrativo en general se considera una extensión del derecho al debido proceso que asiste a todo ciudadano en un Estado de Derecho.
- El objeto inmediato de la prueba es acreditar los hechos expuestos por los administrados, producir certeza a la Administración que tiene a su cargo la decisión respecto de todos los puntos controvertidos y fundamentar sus decisiones.
- En el procedimiento administrativo se basa por su carácter “informal”, lo cual se evidencia en que la LPAG no establece normas rígidas en lo referente a la actividad probatoria en el procedimiento administrativo.
- Los principios del procedimiento administrativo contemplados en la LPAG constituyen directrices fundamentales que irradian sobre todos los procedimientos administrativos (incluyendo el procedimiento tributario), por

lo que estas reglas son aplicables a la actuación probatoria en el ámbito administrativo.

- Los procedimientos administrativos tienen un fin garantista, puesto que la Administración Tributaria tiene la obligación de cautelar los derechos de los administrados.
- Las pruebas aportadas por los administrados en todo procedimiento administrativo se presumen válidas, salvo que la Administración Pública demuestre lo contrario o tenga razones fundamentadas para no actuar dicha prueba.
- La Administración Pública no puede exigir a los administrados que aporten pruebas que la misma entidad, en razón de sus funciones está obligada a tenerlos.
- Los hechos públicos o notorios no deben ser probados por los administrados por que se presumen ciertos.



CAPÍTULO II: LA CARGA DE LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y EN EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

La carga de la prueba en el ámbito administrativo, es un tema controvertido, pues existen algunos autores que hasta niegan la posibilidad de la existencia de una carga de la prueba en el procedimiento administrativo, mientras que la mayoría de la doctrina se inclina por su existencia, aun cuando predomine un “carácter inquisitivo” y aun cuando este tema no ha sido desarrollada plenamente en los ordenamientos jurídicos del ámbito administrativo y tributario.

Teniendo en cuenta la importancia del tema, en el presente capítulo iniciaremos con el estudio de las reglas aplicables a la carga de la prueba en procedimiento administrativo, y en el procedimiento tributario, para después deducir las reglas aplicables para el procedimiento de fiscalización seguido por SUNAT. Asimismo, se muestra un análisis sobre la prueba dinámica y de las jurisprudencias más relevantes sobre el tema.

2.1. Cuestiones previas sobre la carga de la prueba en el procedimiento administrativo

El secular abandono en que las normas de procedimiento administrativo han tenido a todo lo relacionado con la prueba hace, no ya solo que no exista ningún precepto concreto estableciendo las reglas de la carga probatoria, sino que se haya pretendido trasladar sin más a su ámbito las reglas y principios que rigen en los procesos judiciales civiles. La regulación de la carga de la prueba en el procedimiento administrativo es, sin embargo, una cuestión sustancial de importantes consecuencias teóricas y prácticas.

Por lo cual, la atribución y/o distribución adecuada y prudente de la carga de la prueba es una de las instituciones más necesarias o por lo menos más deseables en el orden jurídico y, en especial, en los procedimientos administrativos donde no solo

importa la correcta aplicación del Derecho, sino también las garantías mismas de los administrados en sus relaciones con la Administración Pública. De esta forma, estas reglas se convierten en la misma razón de ser del propio procedimiento y como cauce para salvaguardar los derechos y garantías de los administrados.

Antes de seguir adelante, resulta conveniente señalar que la Administración se sitúa en el procedimiento administrativo en una posición radicalmente distinta de la del juez. En el procedimiento administrativo el órgano decisor no asume normalmente la posición de tercero imparcial llamado a resolver sobre un asunto que afecta a dos partes enfrentadas sobre las que, en definitiva, han de repercutir las consecuencias de la prueba practicada o, en su caso, no aportada; el órgano administrativo es la parte que resuelve, pero también la que instruye y está obligada a realizar por ello una importante actividad probatoria. En todo procedimiento administrativo debe quedar siempre acreditado el presupuesto de hecho de la resolución, por lo que la prueba debe alcanzar a todas las circunstancias fácticas que la fundamentan, lo que impone una obligación especial a la Administración.

2.2 Reglas aplicables para la distribución de la carga de la prueba en el procedimiento administrativo

2.2.1. La aplicación del Principio de Impulso de Oficio

El principio de impulso de oficio surge como inmediata consecuencia de la necesidad y obligación de la Administración de cautelar el interés general. Asimismo, es un componente esencial del debido proceso en sede administrativa, al permitir la celeridad en el desarrollo de los procedimientos y la tramitación adecuada y eficiente de los mismos, en beneficio de los administrados.

En ese sentido, antes de iniciar el análisis de este tema, es importante mencionar que la LPAG señala que este principio implica que “Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias”.

Asimismo, la LPAG en su artículo 162° dispone que

La carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio establecido en la presente Ley”. Además señala que “Corresponde a los administrados aportar pruebas mediante la presentación de documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas, o aducir alegaciones.

Ahora bien, en otras legislaciones el principio de impulso de oficio es regulado de la siguiente forma:

La Ley de Venezuela señala que:

ART. 53°.- La Administración, de oficio o a instancia del interesado, cumplirá todas las actuaciones necesarias para el mejor conocimiento del asunto que deba decidir, siendo de su responsabilidad impulsar el procedimiento en todos sus trámites.

En particular, la Ley mexicana indica que:

ART. 49°.- Los actos necesarios para la determinación, conocimiento y comprobación de los hechos en virtud de los cuales deba pronunciarse resolución, se realizarán de oficio por el órgano que tramite el procedimiento.

ART. 62°.- Las autoridades administrativas, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias, podrá llevar a cabo visitas de verificación, misma que podrá ser ordinarias y extraordinarias; las primeras se efectuarán en día y horas hábiles, y las segundas en cualquier tiempo.

En la Ley de Uruguay el principio, se formula de la siguiente forma:

ART. 56°.- La impulsión del procedimiento se realizará de oficio por los órganos intervinientes en su tramitación, a cuyos efectos la autoridad correspondiente practicará las diligencias y requerirá los informes y asesoramientos que correspondan, sin perjuicio de la impulsión que puedan darle los interesados.

La falta de impulsión del procedimiento por los interesados no produce la perención de las actuaciones, debiendo la Administración continuar con su tramitación hasta la decisión final.

La Ley de Honduras, en este sentido, señala:

ART. 69°.- Cuando el órgano competente para resolver no tenga por ciertos acordar la apertura a prueba por un término no inferior a diez días ni superior a veinte, e incumbirá al interesado la de los hechos de que derive su derecho y no resulten del expediente.

En todo caso, la Administración podrá disponer de oficio y en cualquier momento, la práctica de cuantas pruebas se estimen pertinentes para la más acertada decisión del asunto.

En consecuencia, para entender el verdadero alcance de este principio, es importante aclarar que en el proceso civil el juez es, como regla, un simple espectador, una instancia neutral que aplica la Ley a los hechos que le presentan y le prueban las partes litigantes; mientras que en el procedimiento administrativo, el planteamiento es radicalmente diferente, supuesto que, cualesquiera que sean los intereses privados en presencia, la Administración está obligada siempre a orientar su actividad en orden a la pronta y eficaz satisfacción del interés general que todo procedimiento de esta clase pone en juego. Rige, pues, con carácter general en el procedimiento administrativo el principio de la oficialidad de la prueba, según el cual el órgano administrativo está específicamente obligado a desarrollar incluso de oficio, es decir, sin que medie petición al respecto de los interesados, todos los actos de instrucción y todas las actividades probatorias que se consideren adecuados para la determinación, conocimiento y comprobación de los datos en virtud de los cuales deba pronunciarse la resolución.

En otros términos, el impulso de oficio hace que en el procedimiento administrativo la autoridad administrativa investigue los hechos, acumule las pruebas, aclare los puntos que aparezcan como dudosos y llegue a precisar, sobre bases efectivas, los supuestos sobre los cuales ha de fundar su decisión y actividad posterior.

Esto significa, que para que se acuerde la apertura de un período de prueba no es imprescindible que lo soliciten los interesados en el procedimiento de que se trate. A falta, incluso, de tal petición, la Administración debe recibir y actuar la prueba cuando no tenga por ciertos los hechos alegados por los interesados o cuando la naturaleza del procedimiento lo exija. Cabe anotar que la simple contradicción sobre los hechos obliga, pues, a practicar las pruebas necesarias para determinar con exactitud los que haya de tomarse como base para la resolución.

Asimismo, debemos tener en cuenta que la negativa de la Administración a abrir el período de prueba o a practicar las propuestas por el interesado, siempre que éstas sean objetivamente necesarias, pueden determinar la nulidad de la decisión final en la medida en que esa negativa haya producido indefensión en perjuicio del administrado. Ello no obsta, la facultad que la Administración tiene en orden a la decisión sobre la pertinencia y relevancia de las pruebas en cada caso concreto, donde se debe observar su relación intrínseca con el esclarecimiento de los hechos y con su transcendencia para la decisión del procedimiento.

Por lo cual, cuando todas o algunas de las pruebas propuestas se revelen innecesarias o inútiles a estos efectos, la Administración puede denegar su práctica, sin incurrir por ello en vicio de nulidad alguno, pues la ley no admite un derecho incondicionado a que se practiquen todas las pruebas propuestas por el interesado, sino solo aquellas que sean pertinentes y relevantes en los términos y alcances de los puntos controvertidos del procedimiento.

Al respecto, Guzmán Napurí (2011) señala que el principio de oficialidad de la prueba se intensifica al máximo cuando nos referimos a procedimiento de oficio, y en especial, a procedimientos administrativos sancionadores. En estos casos, en tanto la iniciación del proceso es resultado del interés de la Administración, la autoridad administrativa tiene la obligación de efectuar la actividad probatoria necesariamente a fin de acreditar los hechos en los cuales sustentan su pretensión, a diferencia del procedimiento iniciado a pedido de parte en el cual puede prescindir de la misma si es que los hechos y las pruebas aportadas por el administrado le generan convicción respecto a su veracidad. En este caso, la carga de la prueba corresponde claramente a la autoridad administrativa (p. 635).

A mayor abundamiento del tema, el principio de impulso de oficio comprende los siguientes aspectos fundamentales, que detallamos a continuación.

- a) **La promoción de cualquier actuación procedimental para la resolución del pedido ventilado ante la Administración:** Dado que aquí no es la regla del impulso a cargo de las propias partes inmersas en el procedimiento, como sí ocurre para el caso del proceso seguido ante el juez en un escenario judicial.

Asimismo, la labor promotora de la Administración está relacionada a la satisfacción del interés público dado que todo procedimiento administrativo, general o especial, es una forma de satisfacción de intereses públicos y privados así como un medio práctico de resolver diferencias entre los ciudadanos puestas a conocimiento de los entes públicos.

b) La toma de decisiones suficientes y oportunas, en beneficio de los ciudadanos: Esto implica que con la actuación administrativa al buscarse la satisfacción de intereses, los privados y los públicos, se persigue la expedición de decisiones que colmen las expectativas ciudadanas dentro del marco de la legalidad. Asimismo, las decisiones asumidas han de ser oportunas en virtud de la obligación de resolver y notificar lo resuelto, para superar cualquier obstáculo formal o material que pueda hacer inviable el normal desenvolvimiento del procedimiento administrativo, en consonancia con el principio de simplicidad.

c) El uso del *iura novit curia* para poder resolver los pedidos formulados por los ciudadanos: Este aforismo se aplica en sede administrativa al amparo del principio de impulso de oficio, pues de manera similar, al juez que conoce el derecho, se deduce que la Administración Pública también conoce el Derecho.

Bajo lo señalado, es labor de la sede administrativa determinar la norma aplicable al caso sometido a su competencia, aun cuando la cita legal formulada no sea la indicada o no haya sido puesta por el administrado en su escrito, debiendo entonces suplir tal deficiencia pues luego no puede alegar tal falencia para omitir respuesta, esto es, para no resolver cuando obra puntual mandato constitucional exigente en contrario.

d) El descartar diligencias innecesarias o formales en exceso: Otro de los esquemas derivados de la importancia medular del impulso de oficio como principio del procedimiento es generar que en las actuaciones de corte público no se produzca el retraso o la dilación indebida, desproporcional e irrazonable de algún quehacer administrativo de contenido formal, pues lo

que se busca es una pronta resolución procedimental del pedido ciudadano o de la situación conflictiva puesta a conocimiento de la Administración.

Necesariamente, el descartar exigencias innecesarias o formales en exceso no pasa por eliminar el conjunto de pasos necesarios para llegar a un pronunciamiento, lo cual sería un sinsentido sino, antes bien, evitar caer en la cuenta que el procedimiento se ha convertido en un conjunto de pasos entorpecedores que privilegian la forma y no el fondo, relegando al actor principal, que es el administrado.

- e) **La adopción de cuanta medida se haga necesaria para eliminar irregularidades procedimentales:** Se busca, entonces, que las actuaciones al interior de todo procedimiento no sean sinónimo de actuaciones anómalas, esto es que no ayuden ilegalmente a la solución del pedido formulado, generando antes bien la desnaturalización del pronunciamiento público y la presencia advertida de vicios que conlleven a su nulidad.

Finalmente, y en aplicación del principio de impulso de oficio se evidencia que no puede dejarse al arbitrio de los administrados el seguimiento de los procedimientos administrativos, pues como lo hemos señalado, la norma establece que la autoridad competente, aun sin pedido de parte, debe promover toda actuación que fuese necesaria para su tramitación, superando cualquier obstáculo que se oponga a la regular tramitación del procedimiento; incluso determinando la norma aplicable al caso incluso cuando no haya sido invocada o fuere errónea la cita legal.

2.2.2. La aplicación del Principio de Verdad Material

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 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.

El principio se sustenta en que en los procedimientos administrativos no se trata de resolver conflictos intersubjetivos como en los procedimientos arbitrales o judiciales, sino de decidir directamente asuntos de interés público por su contenido en los que la aplicación de la norma a los casos concretos no puede depender de la voluntad del particular de no aportar el material probatorio pertinente.

En aplicación de este principio, y según Morón Urbina (2011):

Las actuaciones probatorias de las autoridades deben estar dirigidas a la identificación y comprobación de los hechos reales producidos y a constatar la realidad, independientemente de cómo hayan sido alegadas y, en su caso, probadas por los administrados participantes en el procedimiento. En sentido inverso, el principio pretende que la probanza actuada en el procedimiento permita distinguir cómo en realidad ocurrieron los hechos (verdad real o material) de lo que espontáneamente pueda aparecer en el expediente de acuerdo a las pruebas presentadas por los administrados (verdad formal o aparente), para dar solución prevista en la ley. Debe tenerse en cuenta que siendo la actuación administrativa la ejecución de la voluntad de la ley, corresponde a la autoridad apreciar si existen en cada caso, los presupuestos de hecho de las normas para poder aplicar la consecuencia jurídica prevista en la misma norma. (84)

Al respecto, Gordillo (2003) señala que:

En el procedimiento administrativo el órgano que debe resolver está sujeto al principio de verdad material, y debe en consecuencia ajustarse a los hechos, prescindiendo de que ellos hayan sido alegados y probados por el particular o no, por ejemplo, hechos y pruebas que sean de público conocimiento, que estén en poder de la Administración por otras circunstancias, que estén en expedientes paralelos o distintos, que la Administración conozca de sus existencias y pueda verificarlos, etc. (p. IX 41)

Lo dicho, de modo alguno autoriza a que la autoridad resuelva fundándose en datos ciertos o realidades que no estuvieren incorporadas en el expediente. Por el contrario, la autoridad debe previamente incorporar esa evidencia obtenida de oficio en el expediente, para que los administrados puedan controlar su actuación como manifiesto de su derecho a probar.

Constituyen evidentes incumplimientos a este principio, que la autoridad instructora resuelva el expediente ajustándose únicamente a lo que las partes quisieron

aportar, a lo que ellas manifiesten en sentido uniforme, acudir el mero vencimiento de plazos procesales que impidan actuar probanza, denegar situaciones favorables a los administrados porque no acreditaron probanza específica respecto a situaciones o circunstancias que ya son de conocimiento de la entidad o resolver en determinado sentido alegando que se deniega la tesis contraria porque el administrado no ha podido probar su posición, entre otros casos.

De otra parte, podrá advertirse que los alcances de este principio no colisionan con los del “principio de presunción de veracidad”. En realidad, ambos principios se complementan. El principio de verdad material conlleva de manera implícita un deber de actuación del administrado durante todo el procedimiento. La intensidad se aprecia en la etapa previa a la decisión administrativa. En cambio, la intensidad de la presunción de veracidad se advierte más en la etapa de la solicitud y en la etapa probatoria. Sin embargo, lo que confirma la conexión de ambos principios es que el de “presunción de veracidad” admite prueba en contrario. Esto no podría ser de otra manera, pues la ley no puede eliminar una potestad inmanente de la administración como es la de actuar conforme a Derecho, que es lo mismo que vigilar durante todo el procedimiento que las actuaciones y los contenidos esenciales de sus etapas sean conformes a la verdad material.

La puesta en práctica del principio en comentario no requiere de autorización previa de los administrados cuando se inicia a instancia de parte, así como tampoco lo necesita por parte de otra entidad pública cuando se inicia de oficio por parte de la entidad competente. Aun cuando una prueba no haya sido propuesta por las partes del procedimiento (procedimiento ordinario bilateral) la autoridad administrativa puede realizar todas las actuaciones necesarias para acreditar la verdad material.

De esta forma, el principio de verdad material no impone un deber de actuación que haga más complicada la actividad administrativa estatal. Este principio no hace sino preponderar los alcances del interés público respecto de los intereses privados o individuales. Cuando los contenidos de estos últimos coinciden realmente con el primero, se concluirá que los actos resolutivos estatales no agravarán la situación de otros potenciales receptores de similares beneficios o reconocimientos, pues, en todo caso, la respectiva resolución administrativa se habrá ajustado a la verdad y al Derecho.

2.3. La carga de la prueba en el Procedimiento de Fiscalización Tributaria

2.3.1. La aplicación supletoria de la LPAG

En principio debemos mencionar que el numeral 2 del artículo II de la LPAG señala que:

Los procedimientos especiales creados y regulados como tales por ley expresa, atendiendo a la singularidad de la materia, se rigen supletoriamente por la presente Ley en aquellos aspectos no previstos y en los que no son tratados expresamente de modo distinto.

Asimismo, la tercera disposición complementaria y final señala que “La presente Ley es supletoria a las leyes, reglamentos y otras normas de procedimiento existentes en cuanto no la contradigan o se opongan, en cuyo caso prevalecen las disposiciones especiales”.

Por su parte, la Norma IX del Código Tributario referida a la aplicación supletoria de los principios del derecho dispone que:

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

Por consiguiente, de un análisis sistemático de las normas glosadas se reconoce que la supletoriedad es una calidad de las normas que están llamadas a operar únicamente a falta de una disposición especial en sentido contrario, creada por el legislador o las autoridades administrativas con capacidad reglamentaria, o sea cuando estos “no han dispuesto expresamente otra cosa”. Por lo tanto, suplen la inercia de ellos, que sirve para llenar los eventuales vacíos, buscando asegurar la vigencia irrestricta del correspondiente debido procedimiento administrativo y del tratamiento uniforme que la Administración le debe brindar a todo ciudadano.

Ahora bien, las normas generales no son aplicables directamente a todos los procedimientos desarrollados en las entidades sujetas a su ámbito. En los

procedimientos especiales, atendiendo a la singularidad de la materia, solo se aplicarán las normas generales en aquello que tales disposiciones especiales no prevean o no traten completamente de modo distinto.

A mayor detalle, podemos afirmar que los procedimientos especiales se rigen supletoriamente por las disposiciones de la LPAG en los siguientes aspectos:

- Aquellos aspectos no previstos (cuando una regla o figura del procedimiento no ha sido tratada por la norma legal especial);
- Aquellos aspectos no tratados expresamente de modo distinto, sino que la regulación es parca u omite algunas características de la figura. En este caso las disposiciones generales y comunes completan aquellas figuras, instituciones o reglas han sido tratadas expresamente de la misma manera pero de modo breve, incompleto o parcial (integración conforme).

2.3.2. Reglas sobre la carga de la prueba en el Procedimiento de Fiscalización

La carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización no está plenamente regulado en el Código Tributario, no obstante como hemos indicado anteriormente, el inciso c) Norma III del T.U.O. del Código Tributario (Decreto Supremo N° 133-2013-EF) señala que “Las leyes tributarias y las normas de rango equivalente” son fuente del Derecho Tributario. Asimismo, la Norma IX, dispone que:

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

Por lo cual, teniendo en cuenta lo antes expuesto, concluimos que el “principio de impulso de oficio” y asimismo el “principio de verdad material”, así como las demás normas de la actividad probatoria de la LPAG son plenamente aplicables para establecer la carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización.

Ahora bien, a fin de profundizar en este tema es importante mencionar que el procedimiento de fiscalización se caracteriza por varios factores que ejercen una

notable influencia sobre todas las cuestiones de derecho probatorio y esto se proyecta también luego en el ulterior proceso contencioso tributario. Estos factores son fundamentalmente dos: la vigencia, aunque sea matizada, de un principio inquisitivo en los procedimientos de aplicación de los tributos y la existencia de numerosas obligaciones formales que pesan sobre los contribuyentes deducidas de su deber general de colaboración con la Administración Tributaria.

Esto se hace evidente en las múltiples facultades de fiscalización que posee la Administración Tributaria (artículo 62° del CT) y en diversas obligaciones que tiene el contribuyente y que están recogidas principalmente en el artículo 87° del CT.

En ese sentido, en principio, pues, puede afirmarse que la carga primaria de la prueba, en tanto regla de juicio, la carga material y objetiva de la prueba, recae sobre la Administración Tributaria. Ello es también consecuencia de la presunción de certeza que rige en el Ordenamiento Tributario respecto de los datos y elementos de hecho suministrados por los contribuyentes en sus declaraciones o contestaciones a requerimientos de información exigidos por la Administración Tributaria. Así, en el caso de que la Administración Tributaria proponga una liquidación de impuestos adicional a la efectuada por el contribuyente debe justificar que la información suministrada por el contribuyente es incorrecta, incompleta o falsa, soportando la carga de la prueba tanto por lo que respecta a las rentas o ingresos como por lo que respecta a los gastos costos que pueden minorar la tributación.

Sin embargo, ello no permite sostener la vigencia para el ámbito tributario de un estándar probatorio equiparable al del proceso penal, de tal forma que pueda afirmarse la vigencia de una especie de regla de in dubio pro contribuens, pues hacer recaer siempre el riesgo derivado de la falta de prueba sobre la Administración Tributaria supondría premiar a los sujetos remisos a colaborar. Para evitarlo, el Ordenamiento Tributario regula la posibilidad de recurrir a la estimación indirecta, en determinados casos en que la Administración Tributaria se encuentre ante una imposibilidad objetiva de determinar y fijar los hechos. Puesto que la estimación es una solución de la mayoría

de los ordenamientos fiscales para resolver determinadas situaciones de non liquet¹, al igual que lo son las reglas sobre la carga de la prueba, su presencia lo que hace es reducir el ámbito de actuación para las decisiones basadas en la carga de la prueba, como regla de juicio, que resulta ser así mucho menor que en el caso de las controversias civiles o penales.

Por ello, aunque ha sido siempre muy discutida la naturaleza de la estimación indirecta y su correcta incardinación en el marco de la carga de la prueba o en el marco de la valoración de la prueba, resulta evidente que la estimación complementa en el ámbito tributario a la carga de la prueba, como regla de juicio, pues cumple la misma función: señala al órgano decisor cuál ha de ser su umbral de certidumbre ante determinadas situaciones de oscuridad en los hechos que son imputables a los contribuyentes.

Por lo cual la interpretación concordada de los artículos del Código Tributario y de la LPAG nos lleva a concluir que en la fiscalización existe una carga de prueba compartida (o una distribución de la carga de la prueba) entre la Administración y el contribuyente. En síntesis podemos mencionar las siguientes reglas:

- Sobre los hechos constitutivos y aumentadores de la obligación tributaria, la carga de la prueba recaería, en principio, sobre el acreedor de la prestación tributaria, la Administración, y en los hechos que excluyen o aminoran la obligación, la prueba recaería en el obligado tributario.
- En aquellos casos en que la falta de prueba sea debida a una falta de colaboración del contribuyente, el riesgo de la prueba recae sobre el contribuyente. Para estos casos, el ordenamiento tributario hace posible la liquidación de la deuda tributaria basada en un menor rigor probatorio, a través de una presunción, que conduce a una forma especial de apreciación de la prueba. Asimismo, la falta de la aportación de la prueba conlleva a

¹ En Derecho se utiliza la expresión «non liquet» cuando un órgano jurisdiccional (o administrativo) no puede responder a la cuestión controvertida por no encontrar solución para el caso, o bien por no haber norma directamente aplicable.

desconocimiento del gasto, costos y créditos. En estos casos, atribuir el riesgo derivado de la falta de prueba sobre la Administración Tributaria implicaría que esta se vería en la obligación de abstenerse de gravarlos, con el consiguiente menoscabo para la equidad tributaria.

- En los casos, en que la falta de prueba no se deba a una falta de colaboración del contribuyente, el riesgo de la (falta) de prueba ha de recaer sobre la Administración Tributaria.
- La carga de la prueba sobre la realización del hecho imponible y de todas las contingencias que surjan en torno a éste, la verificación de las causales para una determinación sobre base presunta y la realización de las notificaciones recae sobre la Administración Tributaria.
- Por otra parte, le corresponde al contribuyente, la carga de la prueba respecto a la realización de una operación que le da derecho a la deducción de algún gasto con incidencia en el Impuesto a la Renta o a crédito fiscal a efectos del Impuesto General las Ventas. Asimismo, le corresponde probar si se encuentra dentro del ámbito de una exoneración o algún beneficio tributario.

Se trata, en definitiva, de que el sujeto a quien se atribuye el riesgo derivado de la falta de prueba sea el mismo sujeto a quien es imputable, subjetiva u objetivamente, el cumplimiento o incumplimiento de los deberes de prueba, en la medida o grado que venga exigido en cada caso. Este postulado de la imputabilidad del fracaso de la prueba, como presupuesto para una justa decisión basada en las reglas sobre la carga de la prueba, no deja de ser válido por el hecho de que el proceso se configure conforme al principio dispositivo o inquisitivo.

2.3.3. Comentarios sobre la prueba “en negativo”

La prueba en negativo es también conocido como “la prueba diabólica” o “prueba inquisitorial” y es una expresión del ámbito del Derecho que describe la práctica de exigir una prueba imposible, puesto que el acusado (o implicado) deberá, por ejemplo, demostrar que algo no ha ocurrido, la inexistencia de algo, o su propia inocencia en un

proceso judicial, cuando lo correcto según el Derecho moderno es que la “carga de la prueba” corresponde a quien ha de probar la existencia de algo, o probar la culpabilidad.

En el ámbito de la fiscalización tributaria se encuentra prohibido la “prueba en negativo” esto implica que no se puede exigir al contribuyente que pruebe hechos u operaciones que no ha efectuado. Esto se produce generalmente cuando en una fiscalización la SUNAT solicita la documentación que acredite una situación que no ha sucedido o documentos específicos que no existen.

A mayor detalle cabe traer a colación la RTF N° 11202-2-2013 (05.07.2013) en la cual se señala que la recurrente impugnó las Resoluciones de Multa N° 083-002-0029182 y N° 083-002-0029183, alegando, que las declaraciones rectificatorias por las que se le imputa la comisión de las infracciones sancionadas fueron presentadas por terceras personas sin su autorización, mediante disquete, es decir sin el uso del sistema S.O.L., asimismo, argumentó que no es posible probar un hecho negativo, esto es, no haber presentado las declaraciones rectificatorias en cuestión, lo que constituye una prueba diabólica, por lo que corresponde a la Administración acreditar que fue ella la que presentó las mencionadas declaraciones rectificatorias.

Al respecto, el Tribunal Fiscal observa que la Administración ha omitido pronunciarse sobre tales argumentos, por lo que en virtud de lo previsto en el artículo 150° del Código Tributario, procede declarar la nulidad e insubsistencia de la resolución apelada, debiendo la Administración emitir pronunciamiento conforme a ley.

2.3.4. Comentarios sobre la prueba “Dinámica”

Mediante la teoría de las cargas probatorias dinámicas o favor probationis, se flexibiliza la carga de la prueba, trasladándola a quien posee mayores posibilidades de producirla, puesto que la teoría de las cargas probatorias dinámicas tiene como base los principios procesales de solidaridad y colaboración en materia probatoria. El principio de solidaridad establece que la carga de la prueba debe recaer sobre quien está en mejores condiciones de suministrarla; y, el principio de colaboración dispone que corresponde a ambas partes del conflicto producir las pruebas que estén en su poder o deban estarlo.

En ese sentido, Falcón (2003) señala que:

En los últimos tiempos se ha ido modificando el criterio... dando flexibilidad a la carga de la prueba, en función no ya de elementos previos objetivos, sino de determinar sobre quien pesan los esfuerzos de probar en función de las posibilidades que tenga de producir la prueba. El criterio tomó auge en los casos de responsabilidad médica (donde se tiende a desplazar la carga probatoria al profesional y no a la víctima o a sus parientes) ... Así, el “favor probationis” o “la teoría de las cargas probatorias dinámicas” se inclina por poner la carga de la prueba sobre la parte que está en mejores condiciones de hacerlo. (p. 1056)

Asimismo, Airasca (2004) manifiesta que:

La doctrina de las cargas probatorias dinámicas importa un desplazamiento del *onus probandi* según fueren las circunstancias del caso, recayendo en la cabeza de quien está en mejores condiciones técnicas, profesionales o fácticas para producir las pruebas, más allá del emplazamiento como actos o demandando en el proceso... [concluyendo que esta teoría] debe emplearse necesariamente en todos aquellos casos en que, por las particularidades del caso, de los hechos a probar, de la posición de las partes, del tipo de pruebas a producir, corresponda, porque de no hacerlo se llegaría a una sentencia injusta. (p. 135)

En el Perú, el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre la carga probatoria dinámica mediante Sentencia del 26 de enero de 2007, recaída en el Expediente 01776-2007-AA/TC, señalando que “si bien la carga probatoria dinámica significa un apartamiento de los cánones regulares de la distribución de la carga de la prueba cuando ésta arroja consecuencias manifiestamente disvaliosas para el propósito del proceso o procedimiento, la misma implica el planteamiento de 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”.

A continuación presentamos algunas jurisprudencias del Tribunal Fiscal referidos a la prueba dinámica.

RTF N° 18326-5-2012 Fecha: 06.11.2012

Que en ese sentido resulta pertinente precisar que en casos como el de autos, en que un contribuyente del Impuesto General a las Ventas comunica la suspensión de sus actividades, y posteriormente su reinicio, tendrá la carga de la prueba a fin de acreditar que, en efecto, mantiene la primera de las condiciones señaladas, es decir aún tiene suspendidas sus actividades comerciales, no solo porque por propia declaración se tienen elementos suficientes para presumir que las reinició, sino porque está en mejores condiciones que la Administración para entregar las pruebas respectivas que acreditasen que aún mantenía la referida suspensión.

RTF N° 18397-10-2013 Fecha: 11.12.2013

En los procedimientos de fiscalización la carga de la prueba 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.

Que cabe agregar que 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 aquel 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 atribuido el artículo 62° del Código Tributario para el ejercicio de su facultad fiscalizadora.

Por lo expuesto, opinamos que en primer término la carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización, al estar enmarcado dentro de los procedimientos administrativos, se rige por el principio de impulso de oficio en concordancia con los demás principios y normas regulados en la LPAG. En tal sentido, la aplicación de la

teoría de la prueba dinámica solo se puede aplicar en concordancia con la LPAG y respetando las obligaciones y funciones que la ley le impone a la Administración Tributaria y al Administrado.

2.3.5. Aplicación supletoria del Código Procesal Civil

La primera disposición final del Código Procesal Civil (en adelante CPC) señala de manera taxativa que: “las disposiciones de este código se aplican supletoriamente a los demás ordenamientos procesales, siempre que sean compatibles con su naturaleza”.

En tal sentido, las reglas del CPC resultan aplicables solo cuando materia controvertida o el acto procedimental no estén regulados en el Código Tributario ni en la LPAG y siempre que estas normas no se opongan a los principios del derecho tributario y del derecho administrativo.

Asimismo, el Tribunal Fiscal en la RTF N° 02289-4-2003 (29.04.2003) ha señalado que los artículos 188° y 197° del Código Procesal Civil siempre han sido de aplicación en el procedimiento administrativo – tributario, de conformidad con la primera disposición final de dicho código, toda vez que hasta la modificación del artículo 125° del Código Tributario, aprobado por Decreto Legislativo N° 816, por la Ley N° 27335, el Libro Tercero de este Código (Procedimientos Tributarios) no contenía disposición expresa sobre la valoración de los medios probatorios, y, por otro lado, las normas del proceso civil citadas no se oponen a los principios del impulso de oficio y de la verdad material.

Además, señala que dichas normas de valoración conjunta de aplicación supletoria en el procedimiento de fiscalización y de determinación de la obligación tributaria, al no haberse previsto una norma expresa que regule la valoración de las pruebas en esta materia.

CAPÍTULO III: LA CARGA DE LA PRUEBA EN LAS OPERACIONES NO REALES SEÑALADAS EN EL ARTÍCULO 44° DE LA LEY DEL IGV

El Impuesto General a las Ventas (IGV) peruano es un impuesto plurifásico al consumo no acumulativo sobre el valor agregado, estructurado bajo el método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto, que grava el valor añadido a los bienes y servicios a lo largo de toda la cadena del ciclo de producción y distribución.

Para lograr este fin, el Crédito Fiscal y su deducción se convierten en el soporte del sistema, por lo que para determinar el impuesto, los contribuyentes podrán deducir del impuesto que gravó todas sus operaciones de venta, el impuesto pagado en sus operaciones de compra correspondientes al mismo periodo.

Teniendo en cuenta, este punto de partida, en el presente capítulo analizaremos la problemática de la carga de la prueba en la configuración de las “operaciones no reales” desde la perspectiva de la Ley y del Reglamento del IGV, a fin de comprender la carga y la obligación que compete a la Administración Tributaria y al contribuyente en la fiscalización respecto cada uno de los supuestos establecidos en la norma; y de esta forma analizar las posibles formas de subsanación y las consecuencias que se pueden originar.

Para ello presentamos un desarrollo analítico del tema que ha sido complementado con la doctrina nacional y la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

3.1. Operaciones no reales de acuerdo a la Ley del IGV

De acuerdo al artículo 44° del TUO de la LIGV se considera como operación no real a las siguientes situaciones:

3.1.1. Primera situación

Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en este es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.

Al respecto cabe mencionar que la normatividad del IGV no define con exactitud qué se debe entender como operación no real, inexistente o simulada, por lo que para entender estos conceptos recurriremos a la doctrina y a la jurisprudencia. En ese sentido, el *Diccionario de la lengua española* (Real Academia Española, 2014), establece las siguientes definiciones:

Real: Que tiene existencia verdadera y efectiva.

Inexistencia: Falta de existencia.

Simular: Representar algo, fingiendo o imitando lo que no es.

Ahora bien, esta primera situación contemplada en la norma está relacionada con la figura de “simulación absoluta” contemplada en el artículo 190° da mayor abundamiento, la doctrina civil, define la simulación absoluta bajo los siguientes términos:

Cámara (1958) expresa que la simulación es absoluta: “Cuando las partes no quieren en realidad concluir ningún negocio, deseando solamente la declaración y no sus derivaciones o consecuencias” (p. 87).

Así también, Salvat (1951) sostiene que la simulación es absoluta: *

Cuando el acto jurídico que realiza no tiene nada de real, es decir que el acto tiene toda la apariencia de ser real, pero resulta ser una farsa. En todos los casos de actos jurídicos simulados el acto presenta la apariencia de tal, pero en realidad no hay tal acto ni ningún otro. (p. 586)

Al respecto, León Barandiarán (1976) afirma que “en la simulación absoluta la declaración de voluntad no responde a ninguna determinación realmente querida, es decir que no existe la voluntad de las partes, ni siquiera oculta bajo forma aparente” (p. 32).

Finalmente cabe citar a Lohmann Luca de Tena (1994) quien señala que:

La simulación absoluta es una mera apariencia de la voluntad de contenido expresada por los declarantes quienes, en verdad, no han querido ni ese ni ningún otro negocio jurídico. Lo que meramente han querido ha sido ocultar la realidad precedente, sin modificarla. (p. 371)

Es así que una operación no real es aquel acuerdo, negociación o contrato que no tiene una existencia verdadera ni efectiva, ya sea porque los bienes materia de transacción no existen o no fueron transferidos, o porque los servicios nunca fueron prestados.

Cabe indicar que en esta situación se enmarcan los casos de “compras de facturas falsas” a cambio de una determinada suma de dinero, lo cual sin lugar a dudas constituye una operación no real y además configura un delito tributario de acuerdo a lo establecido en el Decreto Legislativo N° 813².

En ese sentido, en nuestra opinión esta primera situación se refiere a operaciones cuya inexistencia haya quedado plenamente acreditada, es decir cuando se haya demostrado que no existió un acto o negocio jurídico celebrado por las partes.

En esa misma línea se pronuncia Delgado Ratto (2003) cuando sostiene que es evidente que el artículo 44° es aplicable solo a operaciones comprobadamente inexistentes y no a aquellas cuya inexistencia se presume. Sustentar dicha presunción en aspectos formales incluidos en la equivocada definición de comprobante de pago no fidedigno o falso del Reglamento o en adquisiciones previas realizadas por el transferente, afecta el reconocimiento de la realidad de la operación entre este y el adquirente.

3.1.2. Segunda situación

Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación.

² Ley Penal Tributaria.

Respecto de estas operaciones el Reglamento de la Ley del IGV señala que son aquellas en las que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no ha realizado verdaderamente la operación mediante la cual se ha transferido los bienes, prestado los servicios o ejecutado los contratos de construcción, habiéndose empleado su nombre, razón social o denominación y documentos para aparentar su participación en dicha operación.

Nótese que en este supuesto sí existe una transferencia de bienes o prestación de servicios, no obstante, el sujeto que figura como emisor del comprobante, no es quien ha realizado la operación, y por el contrario un “tercero” ha empleado ilegalmente su nombre a fin de aparentar que el contribuyente que figura en el comprobante ha realizado la operación.

Cabe mencionar que las operaciones no reales señaladas en los numerales 3.1.1 y 3.1.2 se configuran con o sin el consentimiento del sujeto que figura como emisor del comprobante de pago.

Por su parte, el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 1759-5-2003 ha señalado que una operación es inexistente si se dan alguna de las siguientes situaciones:

- Una de las partes (vendedor y comprador) no existe o no participó en la operación.
- Ambas partes (vendedor y comprador) no participaron en la operación.
- El objeto materia de venta es inexistente o distinto.
- La combinación de a) y c) o b) y c).

Asimismo, en la RTF N° 3025-5-2004 se señala que “Puede entenderse que una operación es no real si se llega a establecer que alguna de las partes (vendedor o comprador), o que el objeto de la transacción no existe o son distintos a los que aparecen consignados en el comprobante de pago reparado”.

Respecto a la regulación de la operaciones no reales Casanova Regis-Albi (2011) apunta que pese a la existencia de intereses contrapuestos en la lógica del IGV, algunos contribuyentes, lejos de ver en la deducción del crédito fiscal un mecanismo que les lleve a determinar de la manera justa el verdadero valor añadido gravado a lo

largo de toda la cadena de producción y distribución de bienes y servicios, encuentran en el crédito fiscal un instrumento para ilegalmente reducir la carga fiscal que se genera como consecuencia de la realización de sus operaciones de venta pese a que el sistema está diseñado para que sea el consumidor final el que finalmente soporte la carga económica del impuesto mediante su traslación -vía mecanismo de precios- en los bienes o servicios que consume.

3.2. Acreditación de operaciones no reales

La única posibilidad para la acreditación de operaciones no reales que establece la normatividad del IGV está referida a la “segunda situación”³ descrita anteriormente, para lo cual la Ley del IGV señala que en el caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal. Por ello, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.

En ese sentido, el Reglamento de la Ley del IGV señala que el adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal siempre que cumpla con lo siguiente:

- i) Se utilice los medios de pago y cumpla con los requisitos señalados en el numeral 2.3 del artículo 6°.
- ii) Los bienes adquiridos o los servicios utilizados sean los mismos que los consignados en el comprobante de pago.
- iii) El comprobante de pago reúna los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto el de haber consignado la identificación del transferente, prestador del servicio o constructor.

Respecto al inciso i), debemos indicar que el numeral 2.3 del artículo 6° del RLIGV dispone que se deberán utilizar los siguientes medios de pago:

- Transferencia de fondos,

³ Referida a “aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación”.

- Cheques con la cláusula “no negociables”, “intransferibles”, “no a la orden” u otro equivalente, u
- Orden de pago.

Además, respecto de cada uno de los medios de pago, se deberán cumplir los siguientes requisitos del numeral 2.3.2. del Artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo N° 29-94-EF. :

i. Tratándose de Transferencia de Fondos:

- a) Debe efectuarse de la cuenta corriente del adquirente a la cuenta del emisor del comprobante de pago o a la del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623.
- b) Que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con una sola transferencia, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder.
- c) El adquirente debe exhibir la nota de cargo o documento análogo emitido por el banco y el estado de cuenta donde conste la operación.
- d) La transferencia debe efectuarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante.
- e) La cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada en su contabilidad.

ii. Tratándose de cheques:

- a) Que sea emitido a nombre del emisor del comprobante de pago o del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623.
- b) Que se verifique que fue el emisor del comprobante de pago quien ha recibido el dinero. Para tal efecto, el adquirente deberá exhibir a la SUNAT copia del cheque emitida por el Banco y el estado de cuenta donde conste el cobro del cheque.

Cuando se trate de cheque de gerencia, bastará con la copia del cheque y la constancia de su cobro emitidas por el banco.

- c) Que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con un solo cheque, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder.

d) Que el cheque corresponda a una cuenta corriente a nombre del adquirente, la misma que deberá estar registrada en su contabilidad.

e) Que el cheque sea girado dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante de pago.

iii. Tratándose de orden de pago:

a) Debe efectuarse contra la cuenta corriente del adquirente y a favor del emisor del comprobante de pago o del tenedor de la factura negociable, en caso que el emisor haya utilizado dicho título valor conforme a lo dispuesto en la Ley N° 29623.

b) Que el total del monto consignado en el comprobante de pago haya sido cancelado con una sola orden de pago, incluyendo el Impuesto y el monto percibido, de corresponder.

c) El adquirente debe exhibir la copia de la autorización y nota de cargo o documento análogo emitido por el banco, donde conste la operación.

d) El pago debe efectuarse dentro de los cuatro meses de emitido el comprobante.

e) La cuenta corriente del adquirente debe encontrarse registrada en su contabilidad.

3.3. Supuestos que limitan la acreditación de operaciones no reales

3.3.1. Respecto a la Primera Situación

Como hemos indicado, la primera situación que configura una operación no real es aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.

En cuanto a esta situación la norma señala que esta no podrá sustentarse mediante:

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

3.3.2. Respecto a la Segunda Situación

La segunda situación que la norma califica como una operación no real es aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación.

En ese sentido, de manera similar la norma señala que esta no podrá sustentarse mediante:

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

Sin embargo, respecto a esta situación, se establece un supuesto adicional que limita la acreditación de la operación, y este se produce aun cuando se hubiere cumplido los tres requisitos señalados en el RLIGV⁴, cuando se comprueba que el adquirente o usuario tuvo conocimiento, al momento de realizar la operación, que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no efectuó verdaderamente la operación.

3.4.- Efectos de las operaciones no reales

⁴ Los tres requisitos son los siguientes:

- i) Utilice los medios de pago y cumpla con los requisitos señalados en el numeral 2.3 del Artículo 6°.
- ii) Los bienes adquiridos o los servicios utilizados sean los mismos que los consignados en el comprobante de pago.
- iii) El comprobante de pago reúna los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto el de haber consignado la identificación del transferente, prestador del servicio o constructor.

La norma establece consecuencias tanto para el responsable de la emisión del comprobante de pago por “operaciones no reales” así como para el supuesto adquirente o usuario de la operación.

3.4.1. Para el responsable de la emisión del comprobante

En tal efecto, se señala que el responsable de la emisión del comprobante de pago o nota de débito que no corresponda a una operación real, se encontrará obligado al pago del impuesto consignado en estos.

No obstante, la norma al señalar que la emisión del comprobante de pago en una operación “no real” conlleva al pago del IGV estaría gravando hechos no realizados es decir hechos sin contenido económico, alejándose de esta forma de la hipótesis de incidencia de la norma tributaria del IGV, y transgrediendo los principios reveladores de capacidad contributiva.

Por ello consideramos que el objetivo del artículo 44° de la LIGV en este punto, tiene un efecto sancionador y no la intención de cobrar un tributo, no obstante opinamos que este tema debe ser materia de aclaración.

Asimismo, el inciso c) del numeral 15.4 del artículo 6° del Reglamento del IGV señala que el pago del Impuesto consignado en el comprobante de pago por parte del responsable de su emisión es independiente del pago del impuesto originado por la transferencia de bienes, prestación o utilización de los servicios o ejecución de los contratos de construcción que efectivamente se hubiera realizado.

3.4.2. Para el receptor del comprobante

Por otra parte, según e segundo párrafo del artículo 44° del TUO de la Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF,

El que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción.

Asimismo, al desconocerse al adquirente o usuario del servicio el IGV como crédito fiscal contenido en el comprobante de pago que sustenta una operación no real, también correspondería el desconocimiento del costo o gasto para efectos del Impuesto a la renta y la configuración de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario⁵, por lo que la configuración de una operación no real conlleva a consecuencias muy gravosas para el contribuyente. (Alva Matteucci, numeral 4.3.2.)

3.5.- Aspectos discutibles de la ley y el reglamento del IGV

A continuación, comentaremos tres aspectos importantes de la normatividad del IGV referidas a las operaciones no reales, que desde nuestro punto de vista limitan la posibilidad de probar y causan indefensión al contribuyente.

3.5.1.- Limitaciones al derecho a probar

Como hemos indicado anteriormente, el artículo 44° de la Ley del IGV señala que se considera como operación no real las siguientes situaciones:

- a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.
- b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente

⁵ Esta infracción sanciona la conducta de “No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares”.

cancela la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal. Para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.

En ese sentido, en el análisis del artículo 44° de la Ley del IGV nos llama la atención el último párrafo de este artículo, en el cual se señala que la operación no real no podrá ser acreditada mediante:

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

Respecto a estas limitaciones que establece la ley, nos permitimos hacer los siguientes comentarios:

- El IGV es un impuesto que grava el consumo y que establece su gravamen sobre la transacción efectuada (venta, prestación de servicio, contrato de construcción, etc.), por lo que al excluir como medio probatorio a la “existencia de los bienes o la prestación de servicios”, se limita la posibilidad de que el adquirente o usuario pueda demostrar la operación efectuada, restándole un importante medio de prueba, lo cual conlleva a una situación de indefensión y atenta contra el derecho constitucional a probar.
- Además de ello, en muchos casos, los bienes adquiridos en base a sus características pueden ser un elemento determinante para efectos de realizar un seguimiento a la operación y determinar el incumplimiento del vendedor real de la operación quien es el que no cumplió con pagar el impuesto.
- Otro tema relevante respecto a esta limitación, es que la norma señala que la operación no real no podrá ser acreditada con la retención o percepción efectuada, lo cual implica una contradicción jurídica, puesto que la implementación de los regímenes de retención y percepción tienen como finalidad la lucha contra la informalidad, la colaboración con el fisco y asimismo coadyuvar a la recaudación del IGV.

3.5.2. La Precisión del Reglamento del IGV respecto a la aplicación de las limitaciones

El numeral 15.3 del artículo 6° del Reglamento del IGV señala que el adquirente no podrá desvirtuar la imputación de operaciones no reales señaladas en los incisos a) y b) del artículo 44° del Decreto, con los hechos señalados en los numerales 1) y 2) del referido artículo.

En este punto somos de la opinión que el Reglamento excede los alcances de la ley, puesto que la limitación del numeral 1 referida a que la operación no podrá ser acreditada con la existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento, no debería ser aplicable a la situación del inciso b) del artículo 44° porque en este supuesto la Ley ya reconoció que existe una operación, y en consecuencia una forma de probar la operación es con la existencia de bienes o servicios.

3.5.3. La Prueba respecto a que el adquirente tuvo conocimiento de que el emisor del comprobante no efectuó la operación

Las operaciones no reales contempladas en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del IGV están referidas a aquellas en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no ha realizado verdaderamente la operación mediante la cual se ha transferido los bienes, prestado los servicios o ejecutado los contratos de construcción, habiéndose empleado su nombre, razón social o denominación y documentos para aparentar su participación en dicha operación.

Sin embargo, el adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal siempre que cumpla con lo siguiente:

- i) Utilice los medios de pago y cumpla con los requisitos señalados en el numeral 2.3 del Artículo 6° del RLIGV.
- ii) Los bienes adquiridos o los servicios utilizados sean los mismos que los consignados en el comprobante de pago.

- iii) El comprobante de pago reúna los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto el de haber consignado la identificación del transferente, prestador del servicio o constructor.

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

Respecto a este párrafo, en principio, cabe precisar que la carga de la prueba recae sobre la SUNAT y que esta no debe sustentarse únicamente en la manifestación del emisor del comprobante, sino que se requiere de pruebas adicionales que demuestren la colusión entre el comprador y vendedor respecto a la operación realizada.

Asimismo, si la SUNAT se basa en esta causal para la configuración de la operación no real, sería muy difícil contradecir este hecho para el adquirente, puesto que tendría que demostrar que “no conocía que el emisor del comprobante de pago no efectuó la operación” lo cual implica que estaríamos frente a una prueba diabólica, la cual es prohibida en el derecho.

3.6.- La carga de la prueba de las operaciones no reales

3.6.1. Diferencia entre “carga” y “obligación”

Muchas veces se confunden los conceptos de “carga” y de “obligación”, consideramos importante diferenciar estos conceptos para efectos de entender cómo se aplica la carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización de las operaciones no reales.

El punto diferencial entre carga y obligación está en las consecuencias que conllevan a quien no realiza determinado acto. Por lo cual, en el caso de una “obligación” si el sujeto que figura en la posición pasiva omite cumplir tal obligación, este puede ser coercitivamente obligado por el sujeto activo.

En la carga, es distinto, puesto que el individuo que no cumple sus atribuciones solo sufre las implicaciones inherentes al propio incumplimiento.

De esto, podemos deducir que en el ámbito tributario solamente existe obligación cuando la inercia da lugar a la sanción (ej. multa); sin embargo, si la abstención del acto hace perder solamente los efectos útiles del propio acto, tenemos la figura de la carga. Por lo cual, si la consecuencia de la falta de un determinado requisito en un acto es solamente su nulidad, estamos frente a una carga (ej., la acreditación del supuesto para aplicar una presunción).

A este criterio distintivo podemos añadir el “interés”, en el sentido que la “obligación” se impone para la tutela del interés ajeno, mientras que en la “carga” el vínculo se dirige a la tutela de interés propio.

Por lo cual, la carga consiste en la necesidad de desarrollar cierta actividad para obtener un resultado esperado. Además, su existencia presupone un derecho subjetivo de actuar, que puede o no ser ejercido, es decir, es un derecho subjetivo disponible que se configura en relación con el fin buscado.

Por ello, en el procedimiento tributario que involucra los actos de determinación y fiscalización podemos afirmar de manera general que la carga de la prueba recae principalmente sobre la Administración Tributaria. Ello es también consecuencia de la presunción de veracidad que rige en el Ordenamiento Tributario respecto de los datos y elementos de hecho suministrados por los contribuyentes en sus declaraciones o contestaciones a requerimientos de información exigidos por la Administración Tributaria.

Sin embargo, ello no permite sostener la vigencia para el ámbito tributario de un estándar probatorio equiparable al del proceso penal, de tal forma que pueda afirmarse la vigencia de una especie de regla de *in dubio pro contribuens*, pues hacer recaer siempre el riesgo derivado de la falta de prueba sobre la Administración Tributaria supondría premiar a los contribuyentes omisos a colaborar con la Administración Tributaria. Por ello el sistema tributario ha previsto consecuencias desfavorables en caso que el contribuyente no aporte los elementos probatorios, como son la aplicación de presunciones establecidas en el Código Tributario.

3.6.2. La carga de la prueba de los Contribuyentes

En principio, debemos tener en cuenta que el artículo 87° del Código Tributario establece de manera general las obligaciones que deben cumplir los administrados, dentro de las cuales, para nuestro caso de estudio destacan las siguientes:

- Emitir y/u otorgar, con los requisitos formales legalmente establecidos y en los casos previstos por las normas legales, los comprobantes de pago o los documentos complementarios a estos. Asimismo, deberán, según lo establezcan las normas legales, portarlos o facilitar a la SUNAT, a través de cualquier medio, y en la forma y condiciones que esta señale, la información que permita identificar los documentos que sustentan el traslado.
- Permitir el control por la Administración Tributaria, así como presentar o exhibir, en las oficinas fiscales o ante los funcionarios autorizados, según señale la Administración, las declaraciones, informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, en la forma, plazos y condiciones que le sean requeridos, así como formular las aclaraciones que le sean solicitadas.
- Proporcionar a la Administración Tributaria la información que esta requiera, o la que ordenen las normas tributarias, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas.
- Almacenar, archivar y conservar los libros y registros, llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o que estén relacionadas con ellas, mientras el tributo no esté prescrito.

Por su parte, el artículo 57° de la Ley del Procedimiento Administrativo General señala que los administrados están facultados para proporcionar a las entidades la información y documentos vinculados a sus peticiones o reclamos que estimen necesarios para

obtener el pronunciamiento. Asimismo añade que en los procedimientos investigatorios, los administrados están obligados a facilitar la información y documentos que conocieron y fueron razonablemente adecuados a los objetivos de la actuación para alcanzar la verdad material, conforme a lo dispuesto en el capítulo sobre la instrucción.

Ahora bien, en lo correspondiente al IGV, para ejercer el derecho al crédito fiscal, los contribuyentes deben cumplir los requisitos sustanciales y formales establecidos en los artículos 18° y 19° de la Ley del IGV en concordancia con su Reglamento.

No obstante el cumplimiento de estos requisitos, que de por sí ya resultan bastante formalistas, se suma el hecho de que el contribuyente tenga los elementos necesarios para “acreditar” en una fiscalización que la operación es “real” para lo cual el contribuyente debe suministrar el comprobante, los documentos, (contratos, proformas, guías de remisión, medios de pago, ordenes de pedido, documento de ingreso a almacén, etc.) y demás documentos que “existen” y que formaron parte de la operación.

Entendemos que el hecho que el contribuyente presente información adicional a la SUNAT sobre la operación realizada debe ser entendida como una “colaboración” enmarcada en el “Deber Constitucional de Contribuir” que ha sido desarrollado en numerosas sentencias por el Tribunal Constitucional atendiendo a que los tributos responden también a fines extrafiscales como la lucha contra la evasión tributaria, todo ello sustentado en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y al principio de solidaridad tributaria consagrado implícitamente en el artículo 43° de la Constitución Política.

En ese sentido, el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no está vinculado únicamente al deber de pagar los tributos sino también a los deberes de colaboración con la administración tributaria, orientados a conseguir la participación igualitaria en el soporte de las cargas públicas ya sea directa o indirectamente.⁶

⁶ Sentencia recaída en el EXP. N.° 03769-2010-PA/TC.

Del estudio analítico y concordado de estas normas podemos señalar que los contribuyentes tienen la obligación de conservar los comprobantes y documentos que tenga en su poder respecto a una operación y exhibirlos ante la Administración Tributaria, cuando esta lo requiera, con la finalidad de alcanzar la verdad material en el procedimiento tributario. Asimismo, cabe mencionar que al asumir esta posición, el contribuyente también soporta la carga de la prueba de las operaciones que ha realizado, puesto que debe aportar los elementos probatorios para sustentar el costo, gasto y el crédito fiscal de sus operaciones.

3.6.3. La carga de la prueba de la Administración Tributaria

Como hemos indicado en el capítulo II la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio, según el cual las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.

Asimismo, cabe mencionar que este principio está relacionado con el principio de verdad material, el cual implica que 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.

En adición a lo expuesto, podemos señalar que el artículo 163° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, sostiene que cuando la Administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los administrados o la naturaleza del procedimiento lo exija, la entidad dispone la actuación de prueba, siguiendo el criterio de concentración procesal, fijando un periodo que para el efecto no será menor de tres días ni mayor de quince, contados a partir de su planteamiento.

Además, solo podrá rechazar motivadamente los medios de prueba propuestos por el administrado, cuando no guarden relación con el fondo del asunto, sean improcedentes o innecesarios.

Por su parte el artículo 164° de la citada ley refiere que las entidades podrán prescindir de actuación de pruebas cuando decidan exclusivamente en base a los hechos planteados por las partes, si los tienen por ciertos y congruentes para su resolución.

Del análisis de estas normas podemos afirmar que la carga de la prueba recae principalmente sobre la Administración Tributaria, quien debe valorar y actuar los elementos de prueba proporcionados y propuestos por los Administrados, y asimismo debe llevar a cabo otras indagaciones que estime conveniente con la finalidad de llegar a la verdad material de los hechos.

Asimismo, cabe tener presente que el procedimiento de fiscalización es iniciado de oficio por la Administración Tributaria y que debe concluir en la emisión de valores debidamente motivados y respetando los principios constitucionales y los principios que rigen el derecho administrativo.

En síntesis podemos hablar de una carga de la “prueba compartida” entre el contribuyente y la Administración Tributaria, en el entendido, que el primero debe aportar los elementos de prueba al conocer directamente la operación realizada, y por su parte la Administración Tributaria debe actuar, verificar y contrastar los medios presentados por el contribuyente en uso de sus facultades a efectos de encontrar la verdad material de los hechos.

3.7. Jurisprudencia del tribunal fiscal sobre la carga de la prueba de las operaciones no reales

A continuación presentamos diversas jurisprudencias del Tribunal Fiscal referidas a las operaciones no reales, para posteriormente analizar cada una de ellas y establecer nuestra posición al respecto.

RTF N° 09832-9-2010

Fecha: 03.09.2010

Que de acuerdo con lo expuesto, la recurrente no ha presentado documentación adicional a las facturas y registros contables (Registro de Compras y Ventas) que puedan sustentar razonablemente la realidad de las operaciones, como por ejemplo las

guías de remisión que acrediten el traslado de los productos adquiridos, o un documento que registre el ingreso y salida de los bienes, o documentos que demuestren con certeza los pagos realizados por dichas adquisiciones o la entrega de los productos, y del cruce de información efectuado por la Administración tampoco se ha detectado elementos que permitan concluir que en efecto las operaciones reparadas fueron realmente efectuadas, por lo que corresponde mantener el reparo al Impuesto General a las Ventas y al Impuesto a la Renta, materia de autos, y en consecuencia confirmar la apelada en el extremo referido a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0029129 a N° 024-003-0029140.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que no hay norma que exija a un contribuyente contar con proformas, cotizaciones, cartas o contratos, asimismo, de acuerdo con las normas del Impuesto a la Renta solo debía contar con un inventario físico de sus existencias al final del ejercicio y no con un registro de inventarios permanente en unidades físicas, como lo exige la Administración, cabe indicar que tal como se ha señalado en diversas resoluciones de este Tribunal, para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con el registro contable de las mismas, sino que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten razonablemente que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, lo que no ha sucedido en el caso de autos.

Que en cuanto al argumento de la recurrente respecto a que al haber acreditado la fehaciencia de sus operaciones, corresponde a la Administración la carga de la prueba que sustente sus observaciones según el criterio expuesto en diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, debe precisarse que de acuerdo con la conclusión antes señalada, la documentación que presentó la recurrente no ha permitido demostrar la realidad de las operaciones materia de reparo. De otro lado, de autos también se advierte que la Administración ha investigado todas las circunstancias del caso, actuando los medios probatorios pertinentes, por lo que su alegato al respecto carece de sustento.

Que conforme a las normas glosadas se concluye que no da derecho al crédito fiscal el Impuesto General a las Ventas consignado en los comprobantes de pago falsos, siendo uno de los supuestos de comprobantes falsos el que el documento sea utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente.

Que este Tribunal ha señalado en numerosas resoluciones, tales como las N° 57-3-2000 y N° 01218-5-2002, que las normas aplicables al Impuesto a la Renta disponen que para tener derecho a la deducción del gasto, no basta que el desembolso sea necesario para producir o mantener la fuente productora de renta o se cuente con el comprobante de pago que respalde las operaciones efectuadas, sino que éstas realmente se hayan realizado.

Que en atención a lo señalado en los párrafos, para que un comprobante pueda sustentar válidamente el crédito fiscal para determinar el Impuesto General a las Ventas, o el gasto y/o costo para efectos del Impuesto a la Renta, debe corresponder a una operación real.

Que mediante Resolución N° 01759-5-2003, este Tribunal ha establecido que una operación es inexistente, ya sea porque no hay identidad entre el emisor de la factura de compra y quien efectuó realmente esta operación, cuando ninguno de los que aparecen en la factura como comprador o vendedor, participó en la operación, o cuando no existe el objeto materia de la operación o es distinto al señalado, en tal sentido, una operación es no real si se llega a establecer que alguna de las partes (vendedor o comprador) o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en el comprobante de pago reparado.

Que en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002, 3720-3-2002, 5031-5-2002, 6276-4-2002, 04440-1-2003, 01923-4-2004 y 01807-4-2004, se ha establecido que para la sustentación del crédito fiscal y el gasto no resulta suficiente que el adquirente cumpla con la presentación de comprobantes de pago emitidos conforme a ley sino que adicionalmente se requiere demostrar que los mismos se encuentren referidos a operaciones que se hayan producido en la realidad.

Que mediante las Resoluciones N°00120-5-2002, 03708-1-2004, 00086-5-98, 01759-5-2003, 05473-4-2003 y 03758-1-2006, este Tribunal ha señalado que los

contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales, debiendo la Administración investigar todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada.

Que según el criterio establecido en las Resoluciones N° 16300-1-2010 y 16301-1-2010, toda vez que el reparo se origina en el hecho que la recurrente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a ella y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que la recurrente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones, por lo tanto, lo alegado por la recurrente en este extremo carece de fundamento.

RTF N° 6996-10-2012

Fecha: 09.05.2012

El Tribunal Fiscal (TF) observa que el contribuyente señaló que los contratos fueron celebrados en forma verbal, que el pago se efectuó al contado, que no tenía conocimiento de los nombres de los operadores, que el traslado de la maquinaria se realizaba por sí sola, entre otras, y que no presentó mayor documentación sustentatoria durante la etapa de fiscalización.

Señala que los cuadernos de obra no resultan suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones, toda vez que si bien los mismos pueden acreditar la recepción y utilización de bienes y/o servicios adquiridos, no se identifica a los proveedores de materiales y herramientas, así como el propietario de las maquinarias alquiladas.

Agrega que el contribuyente no ha acreditado con guías de remisión, contratos, proformas, cotizaciones, movimientos de cuentas corrientes, planillas del personal, entre otros documentos, la fehaciencia de las adquisiciones observadas por la Administración Tributaria respecto a sus proveedores y confirma el reparo.

RTF N° 1031-3-2012

Fecha: 20.01.2012

El contribuyente sostiene, entre otros argumentos, que los indicios recabados de los cruces de información con sus proveedores no les son imputables y que la Administración Tributaria basa su reparo de operaciones no reales en incumplimientos de los proveedores analizados.

Respecto al análisis del Tribunal Fiscal sobre el cruce de información realizado por la Administración Tributaria, aquel observa que esta solicitó a los proveedores que sustentaran la realización de operaciones de venta al contribuyente.

Así, del resultado de los cruces de información, el Tribunal Fiscal advierte que los proveedores no exhibieron su Registro de solicitud de autorización del Libro de Planillas, Licencia Municipal de Funcionamiento, no se inscribieron en el Registro de Empresas Comercializadoras de Residuos Sólidos que administra la Dirección General de Salud Ambiental (DIGESA) del Ministerio de Salud, ni tenían proveedores que hubiesen declarado haberles vendido bienes. Asimismo, observa que las cantidades de chatarra comercializadas hacía suponer que los proveedores tuvieran algún establecimiento o local comercial, sin embargo, de los cruces de información se ha constatado que en los domicilios fiscales declarados por estos no se han desarrollado actividades comerciales.

Adicionalmente, indica que durante la verificación efectuada por la Administración Tributaria los mencionados contribuyentes adquirieron la condición de “no hallado” y “no habido”, respectivamente.

Sobre este análisis concluye que no se ha demostrado que los supuestos proveedores se dedicaran a operaciones comerciales y menos aún se ha podido acreditar que hubieran efectuado ventas de chatarra de aluminio al contribuyente.

Que en el presente caso se advierte que la recurrente pretende sustentar la realidad de las operaciones acotadas con la presentación de los comprobantes de pagos emitidos por los mencionados proveedores y su registro correspondiente, sin embargo, a pesar de haber sido requerida en forma expresa, no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria adicional que acreditasen su efectiva realización, como pudieron ser; las órdenes de pedido del bien requerido, proformas y/o cotizaciones recibidas, órdenes de compra, entre otros, correspondencia, o comunicaciones previas con los proveedores para especificar la compra, entre otros.

Que asimismo para demostrar la recepción de los bienes no presentó las guías de remisión remitente y transportista, de ser el caso, que acrediten el traslado de los bienes adquiridos y su recepción, partes diarios de almacén u otros documentos internos que acrediten el ingreso de aquellos y el destino dado de los mismos.

Que por otro lado, no demostró con documentos fehacientes el pago de las compras observadas, ya que no sustentó el pago de las operaciones con cheque u otro medio financiero de pago, pues no exhibió cheques emitidos, estados de cuenta bancarios, vouchers bancarios y/o constancias de transferencia de dinero efectuadas para el pago de las facturas de los proveedores observados o cualquier otro documento que permitiera acreditar la fehaciencia o efectiva realización de las operaciones y solamente se limitó a manifestar que efectuó sus cancelaciones en efectivo.

Que atendiendo a lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se advierte que la recurrente no sustentó de manera fehaciente tanto documentaria como contablemente la realidad de las operaciones observadas; es decir no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la fehaciencia o realidad de las operaciones reparadas, no bastando para ello la sola exhibición de los comprobantes de pago cuya sustentación se solicita y su anotación en el registro contable.

Que en consecuencia, conforme con lo expuesto y al no haberse demostrado que los comprobantes de pago acotados correspondan efectivamente a operaciones reales, el reparo al crédito fiscal materia de análisis se encuentra arreglado a ley.

RTF N° 04171-1-2014

Fecha: 31.03.2014

Que de acuerdo con lo expuesto y del análisis conjunto de las pruebas obrantes en autos, se concluye que la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar de forma fehaciente las adquisiciones y servicios vinculados a las facturas observadas por la Administración, toda vez que, de acuerdo con su actividad económica, no se aprecia la efectiva realización de las adquisiciones de los materiales de construcción, mediante proformas, órdenes de compra, cotizaciones, listas de precios, entre otros, ni el ingreso físico y contable de dichos materiales, mediante las guías de remisión transportistas que identifiquen, entre otros, al remitente, los bienes transportados y su respectiva cantidad, así como el kardex que refleje los ingresos y salidas de las mercaderías u otro documento interno que demuestre de forma fehaciente dicho control; la contratación y prestación de los servicios de transporte de materiales y alquiler de maquinarias y equipos, mediante presupuestos, comunicaciones de coordinación entre las partes contratantes, registros o informes que detallen la asignación de los equipos a las áreas de trabajo de sus clientes, control de las horas trabajadas de cada equipo plenamente identificado y en cada zona de trabajo, valorizaciones emitidas y suscritas por los proveedores, informes diarios o de otra prioridad del trabajo realizado con las máquinas y equipos alquilados, u otra documentación que acredite de forma fehaciente la prestación de los servicios contratados; y el pago de los bienes y servicios, mediante la exhibición de estados de cuenta corriente que den cuenta de la cancelación de los comprobantes, o copias de los cheques cobrados en los bancos que fueron entregados bajo rendición de cuentas, entre otros; en consecuencia, el desconocimiento del crédito fiscal del IGV respecto de los periodos acotados por no haberse acreditado la fehaciencia de las mencionadas operaciones, se encuentra arreglado a ley.

Que conforme con las normas antes glosadas, para tener derecho al crédito fiscal no basta acreditar que se cuente con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con el registro contable de las mismas, sino que es necesario acreditar que dichos comprobantes en efecto correspondan a operaciones reales o existentes, es decir, que se hayan producido en la realidad, criterio que ha sido recogido, entre otras por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00057-3-2000, N° 00120-5-2002, N° 01218-5-2002, N° 01807-4-2004 y N° 01923-4-2004.

Que asimismo, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 03708-1-2004 y N° 0120-5-2002, se estableció que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de estos mismos.

Que en cuanto a los medios probatorios y su valoración, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 06368-1-2003 y N° 05640-5-2006 se ha señalado que para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente el crédito fiscal y/o la fehaciencia de las operaciones, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario, los artículos 162° y 163° de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197° del Código Procesal Civil.

Que de otro lado, conforme con el criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06440-5-2005, las irregularidades o el incumplimiento de las obligaciones de los proveedores de la recurrente no son suficientes para desconocer automáticamente el crédito fiscal de estas; asimismo, este Tribunal ha dejado establecido en reiteradas resoluciones, tales como las N° 01229-1-97, N° 00238-2-98 y N° 00256-3-99, que si en un cruce de información los proveedores incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente.

Que no obstante, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 02289-4-2003 se ha expresado que el criterio de las resoluciones citadas en el considerando anterior no es aplicable cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales.

Que de lo expuesto se tiene que de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal, es posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes del Impuesto General a la Ventas no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de sus proveedores, caso en el cual se aplica lo dispuesto en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 00256-3-99.

Que finalmente, conforme con los criterios antes mencionados, la Administración a fin de sustentar el reparo por operación no real y/o no fehaciente debe actuar una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión; así, para establecer la realidad o fehaciencia de las operaciones realizadas es necesario que, por un lado, el contribuyente acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, con documentación e indicios razonables, y por otro lado, que la Administración realice acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de tales operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores y cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.

Que en tal sentido, si bien resulta razonable que la recurrente hubiera adquirido materia prima y determinados servicios para la realización de sus actividades, no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de las operaciones a que se refieren los comprobantes observados, a pesar de que fue requerida por la Administración para sustentar con la documentación pertinente la realidad o fehaciencia de las diversas operaciones contenidas en los comprobantes de pago observados, tales como correspondencia comercial cursada, órdenes de servicio, notas de pedido, guías de remisión, documentos que demuestren su traslado y recepción, proformas, documentos que sustenten el ingreso de los bienes adquiridos, reportes de entrega de los bienes adquiridos, o

cualquier otro documento que permitiera acreditar la fehaciencia o efectiva realización de las operaciones reparadas.

Que asimismo, no presentó copia de la documentación que acreditara la cancelación de las citadas operaciones, tales como vouchers de caja, cheques que pudieran ser entregados a sus proveedores, entre otros.

Que en consecuencia, la recurrente no acreditó la realidad de las operaciones objeto del reparo, debiendo precisarse que en el presente caso el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que la recurrente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones, ya que únicamente cuenta con los comprobantes de pago y contratos, documentos que por sí solos no resultan suficientes para acreditar la realidad de las operaciones, conforme con el criterio establecido en las mencionadas resoluciones del Tribunal Fiscal.

Que, por tanto, de la apreciación conjunta de lo actuado y expuesto en los considerandos anteriores, se concluye que no se encuentra acreditada con documentos fehacientes e idóneos la efectiva realización de las operaciones observadas, por lo que corresponde mantener y confirmar la apelada en este extremo.

RTF N° 01995-9-2012

Fecha: 07.02.2012

Que en tal sentido, a efecto de que la recurrente sustente sus operaciones de compra detalladas en el Anexo N° 02 del Requerimiento N° 0222080002610 (foja 2265), y en consecuencia el crédito fiscal consignado en sus comprobantes de pago e incluido en sus declaraciones juradas del Impuesto General a las Ventas, la Administración le solicitó que sustentara la realización de las operaciones de compra a los proveedores detallados en el citado Anexo N° 2 (foja 2265), para lo cual debía: i) Detallar por escrito la manera en que se realizó el contacto con cada uno de ellos, las personas que intervinieron para contactar a dichos proveedores, el lugar y medio de contacto con aquellos, asimismo debía adjuntar la documentación referida a órdenes de pedido y/o servicio, cotizaciones y contratos de servicios, ii) Indicar las formas de pago (efectivo y/o cheque) de las facturas emitidas por los mencionados proveedores, precisándose el

nombre y DNI de las personas a quienes se les entregó los pagos mencionados, y proporcionar copia de los libros contables en los que se aprecie la contabilización de los pagos efectuados, iii) Sustentar el pago de las operaciones observadas mediante los medios de pago que establece al 5° de la Ley N° 28194, y si éstos se hubieran utilizado, proporcionar una copia de los cheques certificados por el banco y precisar nombres y apellidos de las personas que realizaron la emisión de cheques y/o depósitos u otros medios de pago utilizados; iv) Exhibir los originales y proporcionar copia de órdenes de compra emitida a cada uno de los referidos proveedores, de los partes de ingreso a almacén de las mercaderías consignadas en los comprobantes de pago observados, de los controles de inventario y/o inventario físico al final del ejercicio (diciembre de 2006) y de los periodos en que se acredite el ingreso de la mercadería, de las guías de remisión con las que se trasladaron los bienes detallados en dichos comprobantes de pago, desde el local del proveedor hasta sus almacenes o local, identificando al transportista encargado, así como datos del vehículo, el propietario, la placa de rodaje y la fecha de realización del traslado, y v) Indicar el destino de los bienes o servicios adquiridos, y en el caso de haberlos vendido, detallar el comprobante de pago de venta, identificando al adquirente, la hora de pago, fecha y lugar de la operación.

Que en el anexo N°01 al Resultado del Requerimiento 022280002610 (fojas 2259 a 2253) la Administración dejó constancia que en respuesta a lo solicitado la recurrente presentó los escritos de 9 y 12 de mayo de 2008 signados con N° 000-TI0003-2008-094843-6 (fojas 1323 a 1328), 000-TI0003-2008-094954-2 (fojas 845 a 863), 000-TI0003-2008-094955-3 (fojas 842 y 843), 000-T0003-2008-094957-5 (fojas 839 y 840) y 000-T0003-2008-094960-0 (fojas 836 y 837), determinándose que la recurrente:

- i) Manifestó que la manera en que se realizó el contacto con los proveedores que emitieron los comprobantes de pago observados (Gonzales Barberena César Marcos, Denegri Quispe Lizbet, Delgado Herhuay Martin Jesús, Loayza Camargo Blanca Ysabel, Morales Gonzales José Alejandro y Vasquez Rojas Williams Roger), fue por vía telefónica, y que la persona que intervino a tal efecto fue Javier Víctor Valenzuela Tamayo, y el lugar de

contacto era el almacén de la recurrente, no habiendo adjuntado documentación alguna al respecto. Asimismo, indicó que no se emitieron órdenes de pedido, ni cotizaciones, pero sí órdenes de compra, y anotó que en sus adquisiciones solicitó una declaración jurada legalizada del vendedor dando fe de la procedencia de la mercadería, así como copia de su DNI, verificación del portal de la SUNAT, verificación del estado de contribuyente así como de sus comprobantes de pago y que a partir de enero de 2008, obtenía fotocopia del brevet del chofer, de la tarjeta de propiedad del vehículo y realizaba tomas fotográficas de la mercadería y el vehículo utilizado.

ii) Mediante un cuadro detalló la forma de pago de cada una de las facturas observadas precisando que fue mediante cheque, e indicó la entidad bancaria por la que se giraron los fondos y el número de cheque, así como los datos de las personas que recibieron el pago (cheque), y presentó copia de los Libros Diario, Caja y Mayor donde se aprecia el registro contable correspondiente.

iii) Indicó que mediante cartas N° IE-C-000428-2008, IE-C-0004929-2008 y IE-C-000430-2008, se autorizó a la SUNAT a solicitar al Banco de Crédito del Perú, Interbank y Scotiabank, copia de los cheques girados por ella a sus proveedores.

iv) Exhibió los originales y proporcionó copia de las órdenes de compra emitidas a los proveedores observados de los comprobantes de pago, de los medios de pago, de los partes de ingreso a almacén (ingreso de material de almacén y salida de material de almacén) de la mercadería consignada en los comprobantes de pago observados, del Registro de Inventarios Permanentes en Unidades y Valorizado al inicio del ejercicio 2007 así como de los periodos en los que se observan el ingreso de la referida mercadería, y de las guías de remisión remitente con los que se trasladaron los bienes correspondientes a dichos comprobantes de pago, desde el local de sus proveedores hasta sus almacenes o locales en los que se consignan la licencia de conducir del conductor, la placa de rodaje del vehículo utilizado y la fecha de realización del traslado de los bienes.

v) Finalmente, indicó el destino final de los bienes adquiridos a los mencionados proveedores, detallando los comprobantes de pago de venta, el nombre de los clientes, la fecha de pago, así como la entidad bancaria correspondiente, y presento copia de la documentación referida.

Que asimismo, en el citado Anexo N° 01 al Resultado del Requerimiento N° 0222080002610, se consignan los resultados de los cruces de información y toma de manifestación realizada por la Administración a los proveedores, gerente general y empleados de la recurrente y propietarios y choferes de los vehículos consignados en las guías de remisión presentadas.

Que de lo verificado, la Administración concluyó que ni la recurrente ni los proveedores acreditaron la realización de las operaciones de compra consignadas en los comprobantes de pago detallados en el Anexo N° 02 al Resultado del Requerimiento N° 022202800026107 (foja 2258), calificándolas como no reales, al amparo de lo dispuesto por el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas precisándose que: i) la recurrente no cumplió con exhibir y proporcionar información que acredita la realidad de tales operaciones, y ii) Los proveedores no demostraron fehacientemente haber efectuado ventas, ya que no exhibieron documentación que demuestre haber realizado operaciones de venta con la recurrente y la adquisición de chatarra de bronce, haber realizado o contratado el servicio de transporte, y haber realizado el almacenamiento de los bienes.

RTF N° 04237-2-2014

Fecha: 02.04.2014

Que en relación con el alegato de la recurrente, en el sentido que no se puede desconocer las operaciones realizadas con sus proveedores cuando ha demostrado la veracidad de las ventas que posteriormente realizó a la empresa Aceros Arequipa, cabe precisar que el presente reparo se sustenta en el hecho que no ha acreditado durante el

⁷ Del citado anexo N° 02 se observa que únicamente se trata de los comprobantes de pago correspondiente a los proveedores Gonzales Barberena Marcos, Delgado Herhuay Jesús, Loayza Camargo Blanca Ysabel y Morales Gonzales José Alejandro.

procedimiento de fiscalización las operaciones que habría realizado con sus proveedores lo cual constituye una operación inexistente conforme con el criterio establecido por la Resolución del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003, y no en el desconocimiento de las ventas que habría efectuado a su cliente, por lo que tal argumento no resulta atendible.

RTF N° 02816-5-2014

Fecha: 26.02.2014

Que mediante Requerimiento N° 0522060000983, notificado el 8 de agosto de 2006 (foja 445), la Administración solicitó a la recurrente que sustentara los reparos por operaciones no reales al crédito fiscal para efectos del Impuesto General de las Ventas y al gasto para efectos del Impuesto a la Renta conforme el detalle de su Anexo N°1, en el que se consignan las facturas que emitió Servicios Nema S.R.L. por el alquiler de los volquetes con Placas de Rodaje N° XI-7831 y XH-2108, en los meses de abril y junio a diciembre de 2003 (foja 446), ya que según cruce de información efectuado con su respuesta proveedora, esta no demostró la fehaciencia de las operaciones, habiéndose verificado que los citados vehículos no le pertenecen y que no acreditó documentariamente el alquiler o la forma cómo obtuvo.

Que mediante escrito de 16 de agosto de 2006 (foja 443), la recurrente presenta copias legalizadas de las Facturas N° 000467, 000472, 000473, 000477, 000479, 000480, 000483, 000484, 000488, 000489 y 000491 (fojas 426 a 437), expresando que los servicios prestados por Servicios Nema S.R.L. eran reales, adjuntando un contrato de alquiler de volquetes (fojas 405 y 406), precisando que el pago fue realizado mediante cheques bancarios (fojas 395 a 404), tal como figura en los extractos bancarios en donde se certifica que estos fueron cobrados (fojas 386 a 394), razón por la cual se han cumplido con los requisitos exigidos en los artículos 18° y 19° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, acompañando además documentos obtenidos de la página web de SUNAT que indicaron que Servicios Nema S.R.L. es un contribuyente activo, que los comprobantes de pago son válidos y autorizados y que su representante legal es Nilda Elizabeth Morales Alagon (fojas 438 a 440), así como la copia legalizada de los folios del Registro de Compras donde consta la anotación de las citadas facturas (fojas 407 a 425).

Que en virtud de lo expuesto y del análisis del conjunto de las pruebas obrantes en autos, se tiene que la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente hubiesen permitido acreditar en forma fehaciente la prestación de los servicios descritos en las facturas observadas del proveedor que se los prestó, independientemente del cumplimiento o no por parte de este último de resumir la documentación pertinente, por lo que al no haberse acreditado además el pago del total de las citadas operaciones incluyendo el correspondiente al Impuesto General a las Ventas, mediante cheques, cumpliendo las formalidades exigidas por el numeral 2.3 del artículo 6° del reglamento de la referida Ley del Impuesto General a las Ventas aprobado por Decreto Supremo N°29-94-EF, modificado por Decreto Supremo N° 136-96-EF, se concluye que resulta procedente el desconocimiento del crédito fiscal observado así como el gasto para efectos del Impuesto a la Renta correspondiendo confirmar la apelada en este extremo.

RTF N° 01287-2-2014

Fecha: 28.01.2014

Que en relación con el alegato de la recurrente, en el sentido que no resulta lógico que se desconozca las operaciones realizadas con sus proveedores cuando ha demostrado la veracidad de las obras ejecutadas, entre otros, con los cuadernos de obra, contratos de obra, cabe precisar que el presente reparo se sustenta en el hecho que no ha acreditado durante el procedimiento de fiscalización las operaciones que habría realizado con sus proveedores, lo cual constituye una operación no real conforme con el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y no en el desconocimiento de las obras que habría ejecutado durante el ejercicio fiscalizado, por lo que tal argumento no resulta atendible.

Que respecto a lo señalado por la recurrente que no se le puede exigir que presente documentos que la ley no exige, cabe precisar que conforme se ha señalado, para efectos de poder ejercer su derecho al crédito fiscal necesariamente las operaciones que las respalden tienen que ser reales, y como tal se requiere que cuente con cualquier documento o prueba que acredite la realidad de las mismas, por lo que carece de sustento lo señalado.

RTF N° 04142-3-2009

Fecha: 05.05.2009

Que en el presente caso la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar de forma fehaciente las adquisiciones de bienes y servicios que refiere haber realizado mediante los comprobantes de pago de compras reparados, ni tampoco ha aportado los elementos que permitan demostrar la causalidad de los importes contabilizados como gasto (vinculación real con la fuente generadora de renta); por lo que se concluye que resulta procedente el desconocimiento del crédito fiscal, correspondiendo confirmar la apelada en dicho extremo.

Que a mayor abundamiento, si bien la recurrente alega que para la realización de las labores de mantenimiento de las vías rurales, que constituyen el objeto de su actividad, debe contar con unidades de transporte para el traslado de materiales y de personal, y que a este efecto ha empleado un camión de su propiedad así como unidades arrendadas a terceros, no ha sustentado su afirmación durante el transcurso de la fiscalización ni en el procedimiento contencioso tributario, habiéndose adjuntado a su escrito de reclamación la fotocopia de unas fotografías de las cuales no es posible inferir y menos concluir la fehaciencia de su aseveración.

RTF N° 15188-3-2013

Fecha: 01.10.2013

Que atendiendo a lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación y los hechos antes descritos, se advierte que la recurrente no sustentó la fehaciencia de las operaciones observadas, es decir, no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar las operaciones de compra realizadas, no bastando para ello la sola exhibición de los comprobantes de pago cuya sustentación se solicitaba, ni los análisis de cuentas por pagar a cada proveedor y los vales de descarga de pescado, ya que estos últimos documentos fueron emitidos por aquella.

Que, asimismo, si bien presentó copias de los cheques emitidos a nombre de los representantes legales de los referidos proveedores, éstos no cumplen los requisitos señalados en el literal b) del numeral 2.3 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que debe tenerse en consideración que en el presente caso la Administración llevó a cabo investigaciones adicionales a fin de verificar la fehaciencia de las operaciones, no siendo posible determinar la existencia de las operaciones de compra observadas, por lo que el reparo por operaciones no fehacientes ha sido determinado por la Administración conforme a ley, correspondiendo mantenerlo y confirmar la apelada en tal extremo.

Que en cuanto a lo manifestado por la recurrente respecto a que los anotados comprobantes de pago cumplen con el principio de causalidad y los requisitos exigidos por ley, cabe mencionar que si bien es cierto de acuerdo con el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (folio 1771) se advierte que es una empresa dedicada principalmente a la pesca, explotación y criaderos de peces, y por tanto resulta razonable la compra de anchoveta, entre otros, utilizada como materia prima para la producción de harina de pescado, también lo es que dicha circunstancia no enerva la obligación de acreditar la fehaciencia de las operaciones de compra observadas, ni resulta suficiente el hecho que los comprobantes de pago cumplan con los requisitos previstos en las normas para su emisión y entrega.

RTF N° 09902-8-2014

Fecha: 20.08.2014

Que en consecuencia, al no haberse acreditado que los comprobantes de pago objetados correspondieran a operaciones reales, el reparo al crédito fiscal materia de análisis se encuentra arreglado a ley, por lo que corresponde mantenerlo y confirmar la apelada en este extremo.

Que respecto al argumento planteado por la recurrente referido a que la Administración debió efectuar una inspección y toma de inventarios y de activos, efectuar una comprobación física o una valuación, que den fe de la existencia real en su local de los bienes y equipos existentes, así como de las remodelaciones efectuadas que

son materia de reparo y no solo elaborar la denominada acta de presencia en donde da cuenta de los documentos entregados, cabe indicar que, conforme se ha detallado anteriormente, está acreditado en autos que la recurrente no ha cumplido con aportar elementos mínimos que sustentan que las facturas que respaldan su crédito fiscal correspondían a operaciones reales siendo que a ella le correspondía la carga de la prueba a lo que debe agregar que las situaciones alegadas tampoco serían suficientes para acreditar la realidad de las operaciones, ya que no solo se debía acreditar, entre otros, que los bienes adquiridos estuvieran en los locales de la recurrente, sino que tales bienes correspondieran a las operaciones celebradas con los proveedores materia de reparo, lo que no se probó.

RTF N° 01115-102014

Fecha: 23.01.2014

Que si bien se aprecia que las facturas materia de cuestionamiento guardan una correspondencia razonable con las prestaciones brindadas por la recurrente a la empresa Agro Guayabito S.A. en razón del referido contrato de locación de servicios de 3 de abril de 2001, también lo es que de la revisión del resultado del Requerimiento N° 066330 (fojas 393 a 395) se observa que la Administración sustenta el reparo bajo análisis en el hecho que la recurrente no cumplió de exhibir las respectivas guías de remisión por el traslado de los bienes materia de las operaciones realizadas con los referidos proveedores ni acreditó la cancelación de las facturas materia de cuestionamiento.

RTF N° 08509-1-2014

Fecha: 11.07.2014

Que asimismo, invoca la aplicación de criterios jurisprudenciales contenidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003, 01923-4-2004, 1807-4-2004, 120-5-2002, 3025-5-2004, 508-3-1998 y 3294-2-2002, siendo la última coincidente con lo establecido en el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas. De ahí se concluye que la prueba, en caso de operaciones no reales, se sostiene en una serie de elementos que son valorados en conjunto y que su carga no recae solo en la Administración, sino también en el contribuyente.

Que agrega que la recurrente no cuenta con ninguna documentación de soporte que sustente la efectiva realización del servicio, ni con pruebas y documentos que acrediten el ingreso del personal para la realización de los supuestos servicios prestados, y que los contratos no son prueba suficiente. Asimismo, manifiesta que el servicio consistió en el asesoramiento empresarial y de gestión que conlleva servicios adicionales que la recurrente no ha acreditado que se hayan realizado. Adicionalmente, expresa que el valor probatorio de los contratos exhibidos por la recurrente constituye una prueba más que esta se encontraba en la obligación de acopiar, exhibir y/o presentar ante la Administración, pero no es una prueba definitiva. Así concluye que le correspondía a la recurrente justificar fehacientemente la existencia de los servicios que sostuvo haber recibido y pagado, que de acuerdo a la prueba producida, no logró, por cuanto confirmó el reparo.

RTF N° 08509-1-2014

Fecha: 29.04.2014

Que ahora bien en el caso materia de análisis, la Administración consideró que las facturas objetadas, emitidas por TASCAM S.R.L., correspondían a una operación inexistente.

Que en relación con las operaciones que generaron la emisión de las mencionadas facturas, cabe indicar que, tal como se ha indicado anteriormente, la recurrente, a fin de acreditar la realidad de las aludidas operaciones proporcionó a la Administración copia de las facturas de las guías de remisión remitente, los documentos denominados “Control de existencias de uniformes”, los documentos denominados “Voucher” que sustentaran el pago de las mencionadas facturas y el Registro de Ventas de los periodos julio y agosto de 2004 de TASCAM S.R.L.

Que de la evaluación de las mencionadas pruebas se advierte que en autos se encuentra acreditada la existencia de las operaciones correspondientes a la adquisición de los bienes consignadas en las facturas emitidas por TASCAM S.R.L., ya que la recurrente no solo proporcionó las aludidas facturas y la prueba de que su proveedor registró contablemente los mencionados comprobantes de pago, sino que además presentó las guías de remisión remitente, que acreditan el traslado de los bienes que

adquirió, los documentos denominados “Control de existencia de uniformes” que indican en forma detallada el destino de los mencionados bienes y los documentos denominados “Voucher” que sustenta el pago de las facturas.

3.8.- Comentarios críticos a la jurisprudencia del tribunal fiscal respecto a las operaciones no reales

A continuación comentaremos los criterios esbozados por el Tribunal Fiscal en sus diversas resoluciones respecto a la calificación de una operación como “no real” teniendo en cuenta el marco legal y constitucional vigente.

- En reiterada jurisprudencia el Tribunal Fiscal señala que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de estos mismos. Al respecto, debemos manifestar que dicha exigencia “del nivel mínimo de elementos de prueba” no se encuentra contemplado en ninguna norma con rango de ley⁸, por lo que si bien dicho criterio implica el nivel de colaboración que deben tener los administrados con la SUNAT, entendemos que esto no puede traducirse en una regla general que sea aplicable a todos los casos, sin tomar en cuenta las particularidades propias de cada operación y el contexto en el cual se lleva a cabo.
- En algunos requerimientos se solicita una información excesiva y desproporcionada al contribuyente, tales como: forma en que se contactó con los proveedores, nombre de las personas que realizaron la operación, personas que recibieron el pago, documentos de ingreso a almacén, kardex, datos del transportista, cotizaciones, órdenes de pedido, entre otros, lo cual

⁸ El artículo 87° del Código Tributario no hace referencia a dicha obligación.

muchas veces no se ajusta a la realidad de los hechos ni a las circunstancias bajo las cuales se contrató la operación, ni al lugar donde esta se llevó a cabo.

- La Guía de Remisión es un documento que acredita solamente el “traslado de bienes”⁹, por lo que la falta de este documento o su llenado incorrecto no puede determinar que una operación sea inexistente.
- El Tribunal Fiscal en numerosas jurisprudencias indica que el comprobante de pago no es suficiente para acreditar la operación, sin embargo, el Decreto Ley N° 25632 “Ley de Comprobantes de Pago” en su artículo 2° señala que se considera comprobante de pago a todo documento que acredita la transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios, calificado como tal por la SUNAT. Por lo cual observamos una contradicción en el fundamento que utiliza el Tribunal Fiscal respecto a lo establecido en la Ley que regula a los comprobantes de pago.
- La fiscalización de SUNAT se realiza en un momento posterior a la ocurrencia de la operación, por lo cual se debe tener en cuenta que el contribuyente no necesariamente está en la capacidad de reconstruir o recordar todos los hechos y características inherentes a cada operación realizada hace uno, dos, tres o más años, lo cual no es tomado en cuenta en la evaluación que realiza el citado órgano colegiado.
- Los incumplimientos que realicen los proveedores o prestadores de servicio, tales como estar con la condición de “no habido”, no tener trabajadores, no contar con licencia de funcionamiento, o no tener la capacidad operativa para realizar determinada labor, entre otros, no deben incidir en la configuración de una operación como no real puesto que estos son elementos que no pueden ser verificados o contrastados por el adquirente o usuario al realizar la operación.

⁹ De acuerdo a lo establecido en el artículo 17° del Reglamento de Comprobantes de Pago.

- Para tener derecho al crédito fiscal debe analizarse si se cumplieron los requisitos sustanciales y formales establecidos en los artículos 18° y 19° de la Ley del IGV, los cuales sí pueden ser verificados por el contribuyente, no obstante los requisitos que impone el artículo 44° en muchas ocasiones no pueden ser verificados por el contribuyente, por lo que en estos casos debe analizarse si el adquirente o usuario actuó de manera diligente, es decir dentro del marco de la Ley y cumple con lo indicado en la norma material.
- No existe una norma legal que obligue al contribuyente a celebrar contratos escritos o contar obligatoriamente con proformas, órdenes de pedido, cotizaciones, órdenes de compra, presupuestos, cartas comerciales, etc. Cabe recalcar que los numerales 5 y 7 del artículo 87° del Código Tributario están referidos a la obligación de almacenar, archivar, conservar y presentar los documentos que se generen en la operación, pero esto no implica que en todas las operaciones necesariamente deben existir los documentos que solicita la Administración para “validar” la operación.
- En diversas situaciones el Tribunal fiscal admite **que resulta razonable** la adquisición de bienes o la prestación de servicios materia de discusión, al estar relacionados con la actividad que realiza, no obstante, en estos casos no se toma en cuenta estos hechos y muy por el contrario se solicita la exhibición de documentación que el contribuyente no está obligado a tener, lo que conlleva a calificar la operación como no real.
- Asimismo, consideramos que la SUNAT en uso de sus facultades puede hacer “seguimiento” a los bienes adquiridos que son materia de acotación, como, por ejemplo, el uso, consumo o posterior venta de dichos bienes, los cuales deben ser meritados en la fiscalización, puesto que ayuda a demostrar la existencia de los bienes.
- La “manifestación” del proveedor o prestador del servicio que la SUNAT toma como elemento probatorio para configurar una operación no real por sí sola no acredita la falsedad de la operación, puesto que esta podría obedecer a un fin interesado de librarse de la obligación tributaria, por lo que

necesariamente debe ser evaluada en conjunto con otros elementos probatorios.

En esa misma línea se pronuncia Lozano Byrne (2010) quien a título de ejemplo señala que si una transportista que no emite comprobante de pago niega haber llevado mercadería cuya adquisición sustenta el crédito fiscal al local del contribuyente, esto no debería ser suficiente para desconocerla. Aquí la persona encargada de adoptar una decisión sobre la base de esta prueba debe tener en cuenta el principio de la evaluación o la apreciación de la prueba de acuerdo a las reglas de la sana crítica. Efectivamente, en cuanto tal manifestación podría obedecer a un fin interesado de eximirse des responsabilidad tributaria, deberá confirmarla por otros medios, los que deberán ser evaluados conjuntamente además con la demás evidencia obtenida (p. 1141).

- El artículo 1361° del Código Civil¹⁰ establece que los contratos son obligatorios en cuanto se haya expresado en ellos. Se presume que la declaración expresada en el contrato responde a la voluntad común de las partes y quien niegue esa coincidencia debe probarla. Por lo cual a la luz de lo establecido en este artículo, lo señalado en la “factura” o en el “contrato” se presume que es real y que la Administración no debe presumir la mala fe.
- En ese sentido, en el procedimiento administrativo se debe presumir la buena fe. Al respecto cabe mencionar que el Principio de presunción de veracidad señala 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 responden a la verdad de los hechos que ellos afirman¹¹.
- Asimismo, el Principio de conducta procedimental establece que la autoridad administrativa, los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los partícipes del procedimiento, realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe.

¹⁰ Aprobado por Decreto Legislativo N° 295.

¹¹ Esta presunción admite prueba en contrario.

Ninguna regulación del procedimiento administrativo puede interpretarse de modo tal que ampare alguna conducta contra la buena fe procesal. En consecuencia, el fisco no puede presumir la falta de fehaciencia de los documentos presentados por los contribuyentes.

- El contribuyente, al haber formado parte de la operación debe probar lo que ha declarado y presentar los documentos que tenga en su poder de la operación realizada, asimismo debe proporcionar medios probatorios a efectos de que la SUNAT verifique, contraste y/o desvirtúe lo alegado por este. Sin embargo, no se puede exigir ni sancionar al contribuyente por no presentar medios probatorios respecto de los cuales no se ha probado su pre-existencia.
- Si el contribuyente cumplió con los requisitos establecidos en los artículos 18ª y 19ª de la Ley del IGV para tener derecho al crédito fiscal, y la SUNAT considera que existen dudas sobre la realidad de la operación, consideramos que esta entidad debe aplicar las facultades conferidas por el artículo 62º del Código Tributario para alcanzar la verdad material de los hechos.
- El auditor y los demás funcionarios públicos deben respetar los principios de legalidad, razonabilidad y debido procedimiento en el ejercicio de sus funciones.

3.9.- La calificación de las operaciones no reales y la vulneración a los principios del procedimiento administrativo

Teniendo en cuenta el análisis efectuado hasta este momento, a continuación procederemos a analizar si el procedimiento seguido por la SUNAT y el Tribunal Fiscal en la calificación de una operación como “no real” vulnera los principios del procedimiento administrativo consagrados en el artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General - Ley N° 27444.

- a) Principio de legalidad.-** Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas.

Respecto al tema de las operaciones no reales, podemos observar que el hecho de solicitar determinada “información mínima” para que el comprador o usuario pueda sustentar el derecho al crédito fiscal, no está contemplado de manera clara e inequívoca en alguna norma con rango de ley, por lo que consideramos que estas actuaciones vulneran el principio de legalidad.

b) Principio del debido procedimiento.- Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal Civil es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.

En relación a este principio, se observa que en el caso de operaciones no reales, el contribuyente tiene el derecho a que los medios probatorios presentados o propuestos sean valorados por la Administración Tributaria y que esta pronuncie en un acto administrativo debidamente motivado, en el cual se debe indicar los motivos por el cual se rechazan o no se actúan los medios probatorios presentados.

c) Principio de impulso de oficio.- Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.

Consideramos que la Administración Tributaria transgrede este principio cuando no actúa los medios probatorios propuestos por el contribuyente o cuando los rechaza de oficio sin una motivación adecuada.

Asimismo, consideramos que en base a este principio la Administración debe hacer uso de sus facultades conferidas en el artículo 62° del Código Tributario a efectos de esclarecer la realidad de la operación.

d) Principio de presunción de veracidad.- En la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman. Esta presunción admite prueba en contrario.

Este principio implica que no se puede presumir que la operación es irreal. Asimismo, se debe tener como punto de partida que los documentos exhibidos y las declaraciones efectuadas por el contribuyente son válidas, y que corresponden a los hechos materia de revisión.

e) Principio de conducta procedimental. - La autoridad administrativa, los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los partícipes del procedimiento, realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe. Ninguna regulación del procedimiento administrativo puede interpretarse de modo tal que ampare alguna conducta contra la buena fe procesal.

Respecto a este principio subrayamos la colaboración y la buena fe que siempre debe estar presente en el procedimiento administrativo, desde el requerimiento de presentación de documentos, la valoración, la actuación de medios probatorios y en el resultado del requerimiento, así como en el procedimiento contencioso (reclamación y apelación).

f) Principio de verdad material.- 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.

Este es el principio más importante y el que se encuentra relacionado directamente con el principio constitucional de capacidad contributiva.

En ese sentido, en el caso de la fiscalización de las operaciones no reales, la SUNAT está en la obligación de investigar a pedido de parte y de oficio

todos los hechos para llegar a la verdad material. En consecuencia, en caso que ello no sea posible, consideramos que no se puede sostener que se trata de una operación no real, porque se estaría afectando económicamente al comprador o usuario, desconociendo un crédito fiscal y vulnerando su capacidad contributiva.

Asimismo, en los casos en los cuales la Administración Tributaria no hubiera adoptado las medidas necesarias para llegar a la verdad material, el Tribunal Fiscal debería declarar la nulidad de la resolución de intendencia por haber infringido la ley.

Al respecto, cabe citar a Floreano Sánchez y Gamonal Coronel (2015) quienes sostienen que la SUNAT para determinar una operación no real, solo se limita como lo hace en gran mayoría de su jurisprudencia a señalar que es necesario que el contribuyente acredite con documentación e indicios razonables la realidad de la transacción, más no indica cuales serían los medios objetivos que se deben usar para calificar una operación no real. La SUNAT exige documentación adicional a los comprobantes de pago, pero tales documentos son referencias, no obligatorios que el recurrente lleve, por ende, que en base a ello no se puede desconocer la operación, es facultad de la Administración el investigar y reunir por sus medios la información para determinar la realidad o no de la operación.

g) Principio de predictibilidad.- La autoridad administrativa deberá brindar a los administrados o sus representantes información veraz, completa y confiable sobre cada trámite, de modo tal que a su inicio, el administrado pueda tener una conciencia bastante certera de cuál será el resultado final que se obtendrá.

Cuando estamos inmersos en una fiscalización de operaciones no reales existe la incertidumbre respecto al desenlace del mismo, puesto que el contribuyente puede tener la mejor disposición para colaborar con la

Administración Tributaria, pero pese a eso los medios aportados o propuestos resultan no ser suficientes para el esclarecimiento de la operación.

Asimismo, se observa que existen fallos contradictorios en el propio Tribunal Fiscal respecto a la carga de la prueba y a la ponderación y valoración de las pruebas. Esto sin lugar a dudas atenta contra la predictibilidad que debe existir en el procedimiento administrativo.

3.10. La calificación de las operaciones no reales y la vulneración a los principios constitucionales

En este punto comentaremos las contravenciones que suscita la configuración de operaciones no reales frente a los principios constitucionales aplicables al caso concreto, para lo cual hemos tomado en cuenta la jurisprudencia especializada del Tribunal Constitucional.

- a) **Principio de la seguridad jurídica.**- El Tribunal Constitucional¹² sostiene que este principio forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predecibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad.

Tal como estableciera el Tribunal Constitucional español, la seguridad jurídica supone "la expectativa razonablemente fundada del ciudadano en cuál ha de ser la actuación del poder en aplicación del Derecho" (STCE 36/1991, FJ 5). El principio *in comento* no solo supone la absoluta pasividad de los poderes públicos, en tanto no se presenten los supuestos legales que les permitan incidir en la realidad jurídica de los ciudadanos, sino que exige de

¹² En la sentencia recaída en el Expediente N° EXP. N.º 0016-2002-AI/TC.

ellos la inmediata intervención ante las ilegales perturbaciones de las situaciones jurídicas, mediante la "predecible" reacción, sea para garantizar la permanencia del *statu quo*, porque así el Derecho lo tenía preestablecido, o, en su caso, para dar lugar a las debidas modificaciones, si tal fue el sentido de la previsión legal.

En ese sentido, la seguridad jurídica es un principio que debe observarse en la etapa de creación y aplicación del tributo, sin embargo la norma tributaria suele estar compuesta por conceptos jurídicos que no están completamente definidos lo cual conlleva a múltiples interpretaciones y aplicaciones.

Este es el caso del concepto de "operaciones no reales" donde la definición que establece la Ley del IGV al ser llevado a la práctica implica una serie de suposiciones que dependen principalmente del criterio del fiscalizador y no de un estándar o criterio único a seguir en estos casos.

En consecuencia se hace evidente la falta de previsibilidad de la actuación de la SUNAT como intérprete de la norma y de otro lado la dualidad de criterio que el Tribunal Fiscal ha señalado respecto al tratamiento de las operaciones no reales, lo cual conlleva a una incertidumbre jurídica, la cual solo podrá ser mitigada con el establecimiento de criterios objetivos para la determinación de una operación no real.

✱ Mientras no se solucione este tema, el contribuyente no podrá tener certeza del crédito fiscal que le corresponde respecto de sus operaciones de compra, y en ese sentido no podrá determinar cuál es la carga tributaria real que debe afrontar respecto a sus operaciones comerciales.

b) Principio de no confiscatoriedad.- El artículo 74° de la Constitución Peruana, establece como uno de los límites al ejercicio de la potestad tributaria, el principio de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio constitucional, ha adquirido contenido a través de nuestra jurisprudencia, mediante la cual, hemos señalado que "(...) se transgrede el principio de no

confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo excede el límite que razonablemente puede admitirse como justificado en un régimen en el que se ha garantizado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además ha considerado a esta como institución, como uno de los componentes básicos y esenciales de nuestro modelo de constitución económica” (STC N.º 2727-2002-AA/TC).

El principio de no confiscatoriedad tiene la estructura propia de lo que se denomina un ‘concepto jurídico indeterminado’. Es decir, su contenido constitucionalmente protegido no puede ser precisado en términos generales y abstractos, sino que debe ser analizado y observado en cada caso, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo.

En lo concerniente a las “operaciones no reales” el desconocimiento del crédito fiscal al adquirente es una “sanción exagerada”, convirtiéndose así en confiscatoria, para un adquirente o usuario que actúa de buena fe, y que confía en que el emisor del comprobante de pago, cumple con las exigencias de la Ley del IGV.

Cabe mencionar que el crédito fiscal tiene un gravamen del 18 % y que al calificarse una operación como no real, por lo general también tiene un impacto en el Impuesto a la Renta (30 %) que sumados generan una excesiva carga tributaria al contribuyente.

- c) Principio de reserva de ley.-** De acuerdo al artículo 74º de la Constitución Política, la potestad tributaria es la facultad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, así como para otorgar beneficios tributarios.

En ese escenario el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el EXP. N.º 02724-2007-PA/TC señala que la imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente válido; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en

detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede afirmar que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida en que su ejercicio se realice en observancia de los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74° de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas e interdicción de la confiscatoriedad.

Acerca del principio de reserva de ley, este Tribunal Constitucional ha precisado que: “La reserva de ley en materia tributaria es en principio una reserva relativa. En tal sentido, es posible que la reserva de ley pueda admitir, excepcionalmente, derivaciones al reglamento, siempre y cuando los parámetros estén claramente establecidos en la propia Ley o norma con rango de Ley. Para ello se debe tomar en cuenta que el grado de concreción de sus elementos esenciales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia” (STC 0042-2005-AI/TC, fundamento 12).

De este modo, la regulación del hecho imponible en abstracto –que requiere la máxima observancia del principio de reserva de ley– debe comprender la alícuota, la descripción del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor del tributo (aspecto personal), el momento del nacimiento de la obligación tributaria (aspecto temporal), y el lugar de su acaecimiento (aspecto espacial), según ha señalado este Tribunal (STC 2762-2002-AA/TC y STC 3303-2003-AA/TC).

En este contexto, en el caso de las operaciones no reales se observa que el estado al desconocer el crédito fiscal estaría gravando actos que no revelan capacidad contributiva, apartándose de esta forma del mandato constitucional.

d) El derecho al debido procedimiento.- El derecho al debido proceso previsto por el artículo 139.3° de la Constitución Política del Perú, aplicable no sólo a nivel judicial sino también en sede administrativa e incluso entre particulares, supone el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos y conflictos entre privados, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto que pueda afectarlos.

El derecho al debido proceso, y los derechos que contiene son invocables, y, por tanto, están garantizados, no solo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo. Así, el debido proceso administrativo supone, en toda circunstancia, el respeto –por parte de la administración pública o privada– de todos los principios y derechos normalmente invocables en el ámbito de la jurisdicción común o especializada, a los cuales se refiere el artículo 139° de la Constitución (juez natural, juez imparcial e independiente, derecho de defensa, etc.)¹³.

En ese sentido, el derecho al debido proceso comprende, a su vez, un haz de derechos como el de aportar pruebas, exponer argumentos, el derecho a ser oído y a obtener una decisión fundada y motivada en derecho.

* Consideramos que en los casos de operaciones no reales, en muchas ocasiones se vulnera este principio cuando no se actúan los medios probatorios presentados o propuestos por los administrados o cuando la Administración no motiva adecuadamente sus resoluciones en el marco de la Ley.

3.11. La calificación de las operaciones no reales y la vulneración a los principios económicos de política fiscal

¹³ Sentencia recaída en el Exp. N.° 03891-2011-PA/TC.

- a) **Principio de Eficiencia.**- Este principio implica que los impuestos no deben incidir en las decisiones de mercado. Es decir que deben ser neutrales.

Consideramos que el desconocimiento del crédito fiscal por la configuración de “operaciones no reales” atenta contra este principio de política económica puesto que al ser un tema sujeto a diversas interpretaciones, donde no existe seguridad jurídica, esto puede conllevar a una contingencia tributaria, donde el adquirente podría buscar cubrirse de ese efecto estableciendo medidas de planificación fiscal o elevando los precios para cubrir el efecto que puede conllevar la pérdida del IGV de las compras.

- b) **Principio de Equidad.**- Los contribuyentes deben de pagar el “tributo justo” que le corresponda tanto en lo correspondiente a la equidad horizontal como en lo referido a la equidad vertical.

En el caso de las operaciones no reales se vulnera este principio cuando el contribuyente termina pagando un IGV que está por encima de su capacidad contributiva. Por lo cual podría darse el caso que existen dos contribuyentes que realizan operaciones similares, pero uno de ellos adquiere sus insumos de un proveedor que no cumplió con las normas tributarias y ello redunda en una carga tributaria mayor al que tiene su competidor.

- c) **Principio de Simplicidad.**- Respecto a este principio centraremos nuestra atención en la medición de los costos del cumplimiento tributario. Por ello, en el caso de operaciones no reales en donde la Administración solicita que el contribuyente exhiba una serie de documentos tales como: Proformas, cotizaciones, orden de pedido, orden de compra, guías de remisión, control de ingreso a almacén, informes, cuadernos de trabajo, entre otros, implicaría que el contribuyente destine una gran cantidad de recursos con la finalidad de producir y acopiar pruebas por cada operación realizada y asimismo tendría que investigar la formalidad del proveedor, lo cual sin duda es algo que distorsiona las actividades económicas.

3.12. Implicancias en la neutralidad del IGV

El IGV es un impuesto indirecto al consumo que adopta la técnica al valor agregado y que se estructura bajo el método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto; en consecuencia, este impuesto solo debería incidir sobre el valor agregado en cada una de las etapas de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios, con el fin de impedir la acumulación del impuesto y la piramidación de los precios de los bienes y servicios gravados.

Por lo cual, de acuerdo al régimen peruano de imposición al consumo, se permite deducir del impuesto que grava las operaciones que se enmarcan dentro de la hipótesis de incidencia del Impuesto General a las Ventas, el impuesto que se ha generado producto de las adquisiciones de bienes, prestación y/o utilización de servicios, importaciones y otros, lo cual no es otra cosa que el llamado “crédito fiscal”.

En ese sentido, de acuerdo a nuestra normatividad, al IGV de las ventas de un período (denominado, débito fiscal o impuesto bruto) se le deduce el IGV de todas las compras que contribuyeron a realizar las citadas ventas (crédito fiscal), propendiendo con ello a la neutralidad del impuesto, principio que es el eje fundamental del mismo. Bajo ese contexto, el derecho al crédito fiscal es la herramienta que permite gravar únicamente el valor agregado, permitiendo que el gravamen recaiga en el consumidor final del bien o servicio.

Al respecto, Luque Bustamante (2003) sostiene que el IGV es pues un impuesto con vocación de neutralidad respecto de la conformación de los precios y la configuración de la cadena de producción y distribución de bienes y servicios, cuya estructura ofrece además como ventaja el de servir como excelente instrumento de recaudación, considerando que la necesaria descarga del impuesto que afecta las adquisiciones conmina a los contribuyentes a involucrarse directamente en las labores de control del impuesto.

Por su parte, Villanueva Gutiérrez (2014) respecto al principio de neutralidad sostiene que el empresario durante la etapa de comercialización, no asume costo económico por concepto de IGV, lo que no afecta su margen bruto de utilidad, aunque si genera costos financieros. El IGV es un impuesto que no impacta económicamente en

los márgenes de utilidad de las compañías. Jurídicamente, la neutralidad se materializa a través de la traslación del impuesto y la deducción del crédito fiscal (p. 20).

En ese sentido, la neutralidad del IGV para el empresario, y por el otro la afectación económica al consumidor final, se materializa jurídicamente a través del crédito fiscal y la traslación del impuesto. Por lo cual no habría neutralidad para el empresario si se le impidiera ejercer el derecho al crédito fiscal, por lo tanto, la traslación y el crédito fiscal son elementos fundamentales en el funcionamiento del IGV. Es por ello que pretender desconocer el crédito fiscal en base a supuestos sobre los cuales el adquirente o usuario no puede comprobarlos o verificarlos, implica una sanción muy excesiva, si se considera que el usuario actuó diligentemente y cumplió los requisitos sustanciales y formales que la ley establece.



CONCLUSIONES

- La adecuada regulación de la carga de la prueba en el procedimiento administrativo es fundamental para reconocer y respetar las garantías propias del Estado de Derecho y para salvaguardar los derechos de los administrados, así como para promover la eficacia de la Administración en el desempeño de sus funciones.
- La mera traslación de los principios que rigen la carga de la prueba en el proceso civil, no soluciona los vacíos existentes en el ordenamiento administrativo, puesto que entre ambos existen notables diferencias en cuanto a su forma, actuación y objetivo.
- La forma en que el principio de oficialidad opera en el derecho tributario es sustancialmente distinto del principio de oficialidad que rige en el proceso penal. Así, mientras en el proceso penal el demandado no está jurídicamente obligado a discutir la acusación, en el procedimiento tributario, el administrado si está obligado en gran medida a colaborar con la Administración si no quiere empeorar sustancialmente su situación procesal. Es decir que tiene que aportar pruebas que justifiquen la exactitud de su declaración.
- Si el ordenamiento tributario no prevé mecanismos para atender los supuestos de falta de pruebas rigurosas (ejemplo: aplicación de presunciones), frecuentemente se estaría premiando a los sujetos remisos a colaborar con la Administración, frente a aquellos que cumplen con sus obligaciones de manera diligente.
- Aun cuando existan presunciones legales, compete a la autoridad administrativa presentar pruebas del hecho a partir del cual se establece el raciocinio presuntivo. Por lo cual, es imprescindible la prueba de los indicios para que, a partir de ellos, se pueda demostrar la existencia de causalidad con el hecho que se pretende dar por ocurrido. Solamente por medio del lenguaje de las pruebas se admite la aplicación del Derecho, desencadenando los correspondientes efectos jurídicos.
- Existe una distribución “encubierta” de la carga de la prueba en el procedimiento administrativo, puesto que si bien la norma señala que la Administración tiene la carga de la prueba, existen también normas que señalan la obligación de los

contribuyentes de presentar documentos, libros, comprobantes y demás elementos probatorios que sirven para sustentar los hechos materia de controversia.

- La distribución de la carga de la prueba está relacionado con el deber general de colaboración de los administrados con la Administración Tributaria y que en la práctica se traduce en la existencia de múltiples obligaciones formales de información y prueba a cargo de los contribuyentes.

Si bien la carga de la prueba se rige de acuerdo al principio de impulso de oficio, existes situaciones que ante materias de difícil probanza, se puede recurrir a la denominada carga probatoria dinámica, según la cual corresponderá la carga de probar los hechos, a quien se encuentre en mejores condiciones de probarlos:

Por el rol que desempeñó en el hecho generador de la controversia.

Por estar en posesión de la cosa o instrumento probatorio.

Por ser el único que puede producir la prueba.

Por tener los conocimientos técnicos especiales.

Por lo cual en algunos casos debidamente sustentados y motivados consideramos que es válida la inversión de la carga de la prueba, y esta debe recaer sobre quien tiene el exclusivo control de los medios de prueba para aclarar los hechos ocurridos y cuando existe la imposibilidad de obtener la misma información por suministro de terceros.

- La SUNAT en busca del interés general aplica el sistema tributario para dar contenido al principio de capacidad contributiva, por el cual todos estamos obligados a contribuir al sostenimiento de cargas públicas. No obstante, por otra parte está el interés particular del contribuyente. En ese sentido, la SUNAT en uso de su función recaudadora no puede menoscabar los principios y garantías mínimas de los contribuyentes, por el contrario el interés general y particular deben conciliarse buscando la verdad material.
- El procedimiento administrativo se rige por el principio de libertad probatoria, sin embargo el legislador ha determinado restricciones estableciendo que determinado hecho debe probarse de tal forma o limitando algunos medios probatorios (derecho tributario material). No obstante dichas limitaciones, los demás medios probatorios deben ser admitidos, actuados y valorados por la Administración Tributaria.
- El Impuesto General a las Ventas es un impuesto plurifásico al consumo no acumulativo sobre el valor agregado, estructurado bajo el método de sustracción

sobre base financiera y de impuesto contra impuesto, que grava el valor añadido a los bienes y servicios a lo largo de toda la cadena del ciclo de producción y distribución. Para tales efectos, el Crédito Fiscal y su deducción se convierten en el soporte del sistema, permitiendo la neutralidad para el empresario y trasladando el impuesto al consumidor final.

- Existe falta de precisión en el artículo 44° de la Ley del IGV referido a las operaciones no reales, puesto que su aplicación refleja una amplia discrecionalidad atribuida a la Administración Tributaria, la cual aplica criterios diferentes en la configuración de operaciones no reales. Además este mismo problema se aprecia en los criterios diferentes y hasta contradictorios que adoptan las salas del Tribunal Fiscal.
- La inadecuada aplicación de las normas que regulan las operaciones no reales llega a producir un efecto confiscatorio en el contribuyente, sobre todo en los casos donde sobre ellos recae la responsabilidad por los actos de terceros, afectando así su capacidad contributiva y generando una pérdida patrimonial.
- Teniendo en cuenta los efectos nocivos de la configuración de operaciones no reales, la Administración debe aplicar el artículo 44° de la Ley del IGV solo cuando se ha comprobado que las operaciones son inexistentes y no en aquellos casos en que la inexistencia se presume.
- En el caso de operaciones no reales, la SUNAT se rige por el principio inquisitivo para llegar a la verdad material. `Por su parte, el administrado debe colaborar con este fin, pero la Administración no puede solicitar documentos que el contribuyente no está obligado a llevar o respecto de los cuales no se ha determinado su pre-existencia.
- La normatividad del IGV prohíbe que las operaciones de venta se acrediten mediante la existencia de bienes, lo cual constituye un exceso de la norma reglamentaria considerando que el IGV es un impuesto “ciego” en términos de capacidad contributiva subjetiva, puesto que se enfoca en gravar las operaciones y en consecuencia no se podría limitar la probanza con el bien que es objeto de la transacción.

- El derecho no admite la prueba de hechos negativos (prueba diabólica), por lo cual las actuaciones de SUNAT que invocan este tipo de pruebas devienen en ilegales y nulos.
- En el caso de operaciones no reales el desconocimiento del crédito fiscal muchas veces recae en el contribuyente que formaliza una cadena económica informal (ej., en los casos de productos agrícolas, chatarras, materiales de construcción, entre otros). Es decir que se castiga al contribuyente formal y no se ataca el problema de la informalidad.
- Si los artículos 18° y 19° de la Ley del IGV ya establecieron los requisitos para hacer uso del crédito fiscal entonces estos requisitos constituyen una prueba tasada, los cuales no pueden extenderse por interpretación o crearse nuevos requisitos o solicitarse otros documentos que el contribuyente no está obligado a tener.
- La SUNAT no puede extender el alcance de las normas tributarias para hacer frente al problema de la informalidad en ciertos sectores de la economía.
- En la fiscalización, el contribuyente tiene el deber de “soportar” y no el deber de “aportar” ni de “probar” porque no estamos en un procedimiento contencioso, en la fiscalización no se está frente a un “juez tributario” que va a dictar una resolución. Es la Administración quien debe trabajar para llegar a la verdad material y el contribuyente debe colaborar para ese fin. El tema de la informalidad no es una labor que debe ser asumida por el contribuyente, sino que es una función del estado.
- Es ilegal solicitar al contribuyente documentos que “no existen” (por ejemplo: un contrato, cuando en la práctica los contratos pueden ser verbales) o solicitar información que esta fuera del alcance del contribuyente. En principio debe verificarse la “preexistencia” del documento que la SUNAT solicita.
- No hay una norma legal que señale de manera específica que para tener derecho al crédito fiscal los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales.
- Para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente el crédito fiscal y/o la fehaciencia de las operaciones, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y

sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada.

- Si en un cruce de información los proveedores incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquiriente.
- Es posible que la Administración demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes del Impuesto General a la Ventas no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de sus proveedores, ni en la solicitud de documentos que el adquiriente no está obligado a llevar.
- Para establecer la realidad o fehaciencia de las operaciones realizadas es necesario que, por un lado, el contribuyente acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, con documentación e indicios razonables, y por otro lado, que la Administración realice acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de tales operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores y cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.
- La Ley de Comprobantes de Pago señala que el comprobante de pago es el documento que acredita la transferencia de bienes, entrega en uso o prestación de servicios. Además de ello el Código Civil presume que la declaración expresada en el contrato responde a la voluntad común de las partes y quien niegue esa coincidencia debe probarla. En ese contexto, estas normas deben ser tomadas en cuenta por la SUNAT al calificar las operaciones no reales y en la motivación de sus actos administrativos.
- En el procedimiento administrativo se debe presumir la buena fe y en consecuencia opera la presunción de veracidad respecto de los documentos y declaraciones formulados por los administrados, mientras no se demuestre lo contrario.
- Según el Principio de verdad material, 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.

- La configuración de operaciones no reales puede conllevar a la violación del principio de no confiscatoriedad, en donde no se estaría gravando ninguna manifestación de riqueza del contribuyente, y por el contrario se estaría atentado contra la continuidad del negocio.
- El crédito fiscal por la configuración de “operaciones no reales” atenta contra el principio de eficiencia en la política fiscal puesto que al ser un tema sujeto a diversas interpretaciones, donde no existe seguridad jurídica, esto puede conllevar a una contingencia tributaria, donde el adquirente podría buscar cubrirse de ese efecto y modificar su cadena productiva o de comercialización.
- Asimismo se afecta al principio de simplicidad de la política fiscal, puesto que si se exige una mayor documentación al contribuyente para sustentar el crédito fiscal, este debería destinar mayor tiempo y recursos con la finalidad de tener una mayor documentación que le permita evitar contingencias futuras respecto al IGV.
- El desconocimiento del crédito fiscal en base a supuestos sobre los cuales el adquirente o usuario no puede comprobarlos o verificarlos, implica una sanción muy excesiva, que atenta contra la neutralidad del impuesto y que perjudica al contribuyente, si se considera que el usuario actuó diligentemente y cumplió los requisitos sustanciales y formales que la ley establece.

RECOMENDACIONES

- Actualmente existe una falta de regulación expresa y clara de la carga de la prueba en los procedimientos administrativos, por lo que se requiere una pronta regulación a fin de establecer claramente las obligaciones y las cargas que competen a la Administración y a los contribuyentes.
- En el caso de configuración de operaciones no reales se requiere predictibilidad, al existir diversos criterios y fallos contradictorios. Para ello, sostenemos que debería de existir un parámetro que limite la actuación de la SUNAT, de modo que se fijen criterios claros para determinar la existencia de una operación no real. Esto se puede conseguir a través de una modificación normativa o con la emisión de jurisprudencia de observancia obligatoria.
- En la actualidad no se sabe con certeza material probatorio que se necesita en concreto para probar cada operación. Además de ello cada operación es diferente y es difícil establecer un estándar único de probanza. Por lo cual consideramos que la SUNAT al evaluar una operación debe tener en cuenta las circunstancias concretas del caso, el lugar de los hechos, los usos y costumbres, la cadena económica, el proceso productivo y el ciclo de comercialización, entre otros, a fin de formarse una idea en conjunto del negocio y en base a ello tomar una decisión.
- El estado debe difundir y promover el uso de las liquidaciones de compra y asimismo debe extender sus alcances a otras operaciones en las cuales se haya detectado un gran incumplimiento tributario.
- La Formación de cooperativas de agricultores, acopiadores, recicladores y organizaciones similares puede ser de gran ayuda para iniciar el camino hacia la formalización de las actividades económicas donde predomina la evasión y la informalidad.
- La SUNAT y el Tribunal Fiscal en el ejercicio de sus funciones, deben respetar los principios del procedimiento administrativo (impulso de oficio, verdad material, conducta procedimental, predictibilidad, debido procedimiento, etc.) así como los

principios constitucionales que son aplicables en materia tributaria (no confiscatoriedad, legalidad, reserva de ley, entre otros).



REFERENCIAS

- Alsina, H. (1972) *Tratado teórico práctico de derecho procesal civil y comercial*. Buenos Aires: Cia. Argentina de Editores.
- Airasca, I. (2004) *Reflexiones sobre la doctrina de las cargas probatorias dinámicas*. En *Cargas Probatorias dinámicas*. Buenos Aires: Rubinza – Culzoni.
- Alva Matteucci (2 de octubre del 2013). Entre la Verdad y el Ocultamiento: ¿Cuándo se presenta la figura de las operaciones no reales en materia tributaria. *Blog de Mario Alva Matteucci*. Recuperado de: <http://blog.pucp.edu.pe/blog/blogdemarioalva/2013/10/02/entre-la-verdad-y-el-ocultamiento-cu-ndo-se-presenta-la-figura-de-las-operaciones-no-reales-en-materia-tributaria/>
- Bustamante Alarcón, R. (1997) El derecho fundamental a probar y su contenido esencial. *Ius et Veritas*, (14), 171-186.
- Cámara, H. (1958). *Simulación en los actos jurídicos* (2.^a ed.). Buenos Aires: Depalma.
- Carnelutti, F. (1982) *La prueba civil*. Buenos Aires: Depalma.
- Casanova Regis-Albi, R. (2011). Operaciones no reales y su regulación en la Ley del Impuesto General a las Ventas (parte 1). *I+D Tax & Legal: Novedades Jurídicas y Fiscales*, 1(6), 14-21. Recuperado de: <https://www.kpmg.com/PE/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/revista-ID/Documents/Revista-ID-TL-No-6.pdf>
- Couture, Eduardo J. (1966) *Fundamentos del derecho procesal civil*. Buenos Aires: Depalma.
- Delgado Ratto C. (2003). Crédito fiscal: requisitos formales y operaciones no reales. Recuperado de: http://www.ipdt.org/editor/docs/10_Rev41_CDR.pdf
- Falcón, E. (2003) *Tratado de la prueba*. Buenos Aires. Astrea.
- Floreano Sánchez, Y. V. y Gamonal Coronel, C. Y. (2015) Determinación de las operaciones no reales y su vulneración a los principios constitucionales tributarios de seguridad jurídica y no confiscatoriedad. *Revista de Investigación Jurídica*, (10), 1-24. Recuperado de: <http://www.usat.edu.pe/files/revista/ius/2015-II/paper13.pdf>
- Gordillo, A. (2003) *Tratado de derecho administrativo: parte general* (T. 2). Lima. Fundación de Derecho Administrativo y Ara Editores.

- Guzmán Napurí, C. (2007) *El procedimiento administrativo, régimen jurídico y procedimientos especiales*. Lima. ARA Editores.
- Guzmán Napurí, C. (2009). Los principios generales del Derecho Administrativo. *Ius Et Veritas*, 19 (38), 37-38. Recuperado de:
<http://www.revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/download/12203/12768>
- Guzmán Napurí, C. (2011) *Tratado de la administración pública y del procedimiento administrativo*. Lima: Caballero Bustamante.
- Hinojosa Minguez, A. (2011) *Manual de consulta rápida del proceso civil* (3.^a ed.). Lima: Grijley.
- Hutchinson, T. (2000) *Régimen de procedimientos administrativos*. Buenos Aires: Astrea.
- León Barandiarán, J. (1976). *Manual del acto jurídico* (4.^a ed.). Lima: Gráfica Morson.
- Ley N° 27444 (8 de diciembre del 2004). *Ley del Procedimiento Administrativo General*.
- Lohmann Luca de Tena, J. G. (1994). *El negocio jurídico* (2.^a ed.). Lima: Grijley.
- Lozano Byrne, O. (2010). El derecho probatorio de la aplicación del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas. En *Libro homenaje a Luis Hernández Berenguel*, Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú. Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Luque Bustamante, J. (2003) *El impuesto general a las ventas: tratamiento del crédito fiscal*, Recuperado de: http://www.ipdt.org/editor/docs/08_Rev41_JLB.pdf
- Morón Urbina, J. (2011). *Comentarios a la ley del procedimiento administrativo general* (9.^a ed.). Lima: Gaceta Jurídica.
- Real Academia Española. (2014). *Diccionario de la lengua española*. Recuperado de <http://www.rae.es>
- Decreto Supremo N° 29-94-EF (29 de marzo del 1994). Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas.
- Rivera Morales, R. (setiembre del 2009) La Prueba como Sustento de la Decisión Judicial. *Advocatus*. (20) 31-57.
- Salvat, R. M. (1951). *Tratado de derecho civil argentino* (T. 2, 9.^a ed.). Argentina: Tipográfica Editora Argentina.
- Sentis Melendo, S. (1967) *Estudios de derecho procesal* (T. 1). Buenos Aires: Ejea.

Sentencia del Tribunal Constitucional N° 8123-2005-PHC/TC (14 de noviembre del 2015). Recuperado de: <http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/08123-2005-HC.html>

Tassano Velaochaga, H. (2011) La prueba en el procedimiento administrativo del servicio de electricidad. En *La Prueba en el procedimiento administrativo*, (pp. 83-100). Lima: Gaceta Jurídica.

Villanueva Gutiérrez, W. (2014). *Tratado del IGV: regímenes generales y especiales*. Lima: Pacífico Editores.



BIBLIOGRAFÍA

- Arancibia Cueva, M. (2012). *Manual del Código Tributario y de la Ley Penal Tributaria*, Lima: Pacífico editores.
- Bardales Castro, P., Bravo Cucci, J., Millones Sánchez Santos, J., Chirinos Sota, C., Cossío Carrasco, V. (2011). *La prueba en el procedimiento tributario*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Barrero Rodríguez, C. (2006). *La prueba en el procedimiento administrativo* (3.^a ed.) Navarra: Aranzadi.
- Borrero Moro, C. (2012). *Los derechos fundamentales de los contribuyentes en la fiscalización tributaria*. Lima: Pacífico.
- Brewer Carias, A. (s. f.). *La carga de la prueba en el derecho administrativo*. Recuperado de <http://www.allanbrewercarias.com/Content/449725d9-f1cb-474b-8ab2-41efb849fea8/Content/II.4.100.pdf>
- Brewer-Carías, A. (2003). *Principios del procedimiento administrativo en América Latina*. Bogotá: Legis.
- Carrión Lugo, J. (2007). *Tratado de derecho procesal civil* (Vol. 2, 2.^a ed.). Lima: Grijley.
- Cervantes Anaya, D. (2011). *Manual de derecho administrativo* (6.^a ed.). Lima: Rodhas.
- Céspedes Zavaleta, A., Guzmán Napurí, C., Díaz Guevara, J. J., Tassano Velaochaga, H. y Álvarez Pedroza, A. (2011). *La prueba en el procedimiento administrativo*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Devis Echeandía, H. (2000). *Compendio de la prueba judicial* (T. 1). Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni.
- Folco, C. (2011) *Procedimiento tributario: naturaleza y estructura* (T. 1, 3.^a ed.) Santa Fe: Rubinzal-Culzoni.
- Folco, C. (2012). *Medios de prueba en el procedimiento tributario*. Primer Congreso Internacional de Derecho Tributario, ciudad de Panamá, 6, 7 y 8 de junio de 2012. Recuperado de <http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-ii-congreso-internacional-de-derecho-tributario/2-medios-de-prueba-en-materia-tributaria-carlos-maria-folco/file>

- Gamba Valega, C. (julio-septiembre del 2006). El debido procedimiento administrativo en el ámbito tributario. *Gaceta del Tribunal Constitucional*, (3).
- González Navarro, F. (1967) *Procedimientos administrativos especiales: estudio preliminar* (Vol. 1). Madrid. Escuela Nacional de Administración Pública.
- Gordillo, A. (2013). *Tratado del derecho administrativo y obras selectas*. Buenos Aires: F.D.A.
- Huamán Ordóñez, L. (2010). *Jurisprudencia administrativa de carácter constitucional*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Huamaní Cueva, R. (2013). *Código tributario comentado* (parte 1). Lima: Jurista Editores.
- Instituto Peruano de Derecho Tributario. (2013). XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario: Aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General en Materia Tributaria. Recuperado de <http://www.ipdt.org/jornadas/7>
- Jiménez Murillo, R. (2011). Los principios de impulso de oficio y verdad material en el procedimiento administrativo. *Derecho PUCP*, (67), 189-206. Recuperado de: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechopucp/article/view/2947/3514>
- Juan Lozano, A. (1993). *Conceptos fundamentales de las funciones de la inspección de los tributos: la inspección de hacienda ante la Constitución*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Ediciones Jurídicas.
- Ledesma Narváez, M. (2008). *Comentarios al Código Procesal Civil* (T. 1). Lima: Gaceta Jurídica.
- Mendoza, E., Cano, S. y Robles Alcívar, A. (s. f.). Apreciación de la prueba en materia tributaria. *Revista de Derecho Público*, (6), 231-274. Recuperado de http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas-juridicas/derecho-publico-tomo-6/231_a_274_apreciacion.pdf
- Monroy Gálvez, J. (1996). *Introducción al proceso civil* (T. 1). Santa Fe de Bogotá: Temis.
- Nima Nima, E. (2013) *Fiscalización tributaria: enfoque legal* (T. 1). Lima: Gaceta Jurídica.
- Paredes Flores, N. F. (2010) *Manual sobre la prueba y los medios probatorios en el proceso civil peruano*. Lima: Ediciones Legales.
- Taveira Torres, H. (2006). *Pruebas y presunciones en materia tributaria y su aplicabilidad en los casos de simulación*. Lima: Palestra.
- Tomé, F. del P. (2011). *La prueba en el derecho tributario*. Lima: ARA Editores.

Uriol Egido, C. (2002). La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general. *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, (29), 1-60. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/revista?codigo=2173>

Yacolca Estares, D. (director). (2012). *Tratado de derecho procesal tributario* (Vol. 1). Lima: Pacífico.

Zumaeta Muñoz, P. (2009). *Temas de derecho procesal civil: teoría general del proceso. Proceso de conocimiento y proceso sumarísimo*. Lima: Jurista Editores.

