

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ
ESCUELA DE POSGRADO



**“LUCES Y SOMBRAS EN LA FISCALIZACIÓN DE OPERACIONES
NO REALES:
¿SOBRE QUIÉN RECAE LA CARGA DE LA PRUEBA?
ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL”**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO DE
MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

AUTOR

RAÚL BUSTINZA CARPIO

ASESORA

RENEE ANTONIETA VILLAGRA CAYAMANA

LIMA – PERÚ

Julio, 2019



En honor a mi padre (†), quien por su labor empresarial orientó mis estudios en el Derecho Tributario.

A mi madre, por creer en mí.

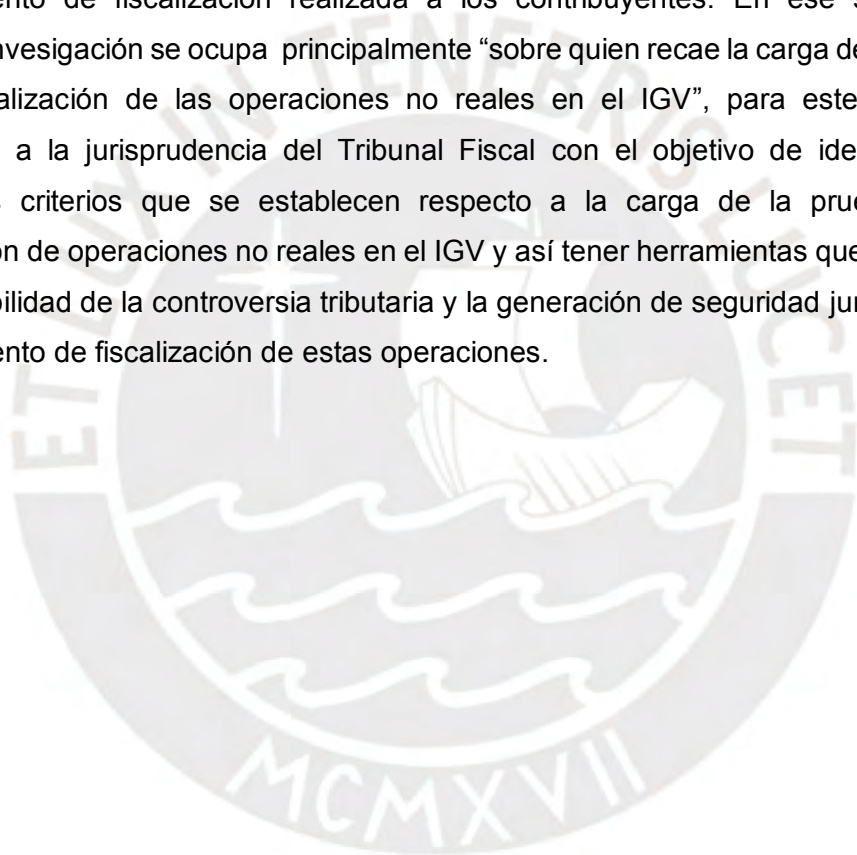
A mi esposa, por su confianza, apoyo incondicional y respaldo en todas mis decisiones.

A mis hijas: Rafaela y Laura, quienes son fuente de inspiración.

Raúl Bustinza Carpio

RESUMEN EJECUTIVO

Una de las formas de evasión del Impuesto General a las Ventas (IGV) en Perú son las denominadas “operaciones no reales”, referida -en las relaciones comerciales- a la inexistencia de alguna de las partes (comprador o vendedor), así como a la inexistencia en las adquisiciones de bienes o servicios, que se encuentra regulada en el artículo 44° del T.U.O. de la Ley del IGV. Para hacer frente a esta problemática, la Superintendencia Nacional de Administración de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT ejerciendo su potestad fiscalizadora combate esta modalidad de evasión mediante el procedimiento de fiscalización realizada a los contribuyentes. En ese sentido, la presente investigación se ocupa principalmente “sobre quien recae la carga de la prueba en la fiscalización de las operaciones no reales en el IGV”, para este propósito recurrimos a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal con el objetivo de identificar los principales criterios que se establecen respecto a la carga de la prueba en la fiscalización de operaciones no reales en el IGV y así tener herramientas que aporten a la predictibilidad de la controversia tributaria y la generación de seguridad jurídica en el procedimiento de fiscalización de estas operaciones.



ÍNDICE

RESUMEN EJECUTIVO	1
ÍNDICE.....	2
CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO 2. LA PRUEBA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO	10
2.1. Nociones generales.....	10
2.2. Legislación referente a la prueba y carga de la prueba	12
2.2.1. Legislación nacional.....	12
2.2.1.1. T.U.O. del Código Tributario	12
2.2.1.1.1. <i>Pruebas de oficio</i>	13
2.2.1.2. <i>T.U.O. de la Ley N° 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General</i>	13
2.2.1.3. <i>Código Procesal Civil</i>	13
2.2.2. Legislación extranjera	14
2.2.2.1. La prueba y la carga de la prueba en la legislación de Chile	14
2.2.2.1.1. <i>Código Civil</i>	14
2.2.2.1.2. <i>Código Tributario</i>	14
2.2.2.2. La prueba y la carga de la prueba en la legislación de México.....	15
2.2.2.2.1. <i>Código Federal de Procedimientos Civiles</i>	15
2.2.2.2.2. <i>Código Fiscal de la Federación</i>	15
2.2.2.2.3. <i>La prueba y la carga de la prueba en la legislación de España</i>	15
2.2.2.2.3.1. <i>Ley de Enjuiciamiento Civil</i>	15
2.2.2.2.3.2. <i>Ley General Tributaria</i>	16
2.3. Entorno al concepto de prueba	16
2.3.1. Medios probatorios o medios de prueba	16
2.3.2. Fuente de prueba	18
2.3.3. Concepto de prueba.....	18
2.4. Importancia	19
2.5. La carga de la prueba en el ámbito tributario	20
2.5.1. Precisiones de la carga de la prueba.....	20
2.5.2. Enfoque constitucional del régimen probatorio.....	21
2.5.2.1. Derecho a la prueba.....	22
2.5.3. La carga de la prueba en la Ley del Procedimiento Administrativo General.....	22
2.5.3. Cargas probatorias dinámicas	24
2.6. El acto administrativo, la motivación y la preclusión de la prueba	27
2.6.1. El acto administrativo	27
2.6.2. La motivación	28
2.6.2.1. La motivación en la LPAG.....	29
2.6.2.2. La motivación en el Código Tributario	29

2.6.2.3. La motivación en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.....	30
2.6.2.3.1. Sentencia recaída en el Exp. 0090-2004-PA/TC de fecha 05 de julio del 2004.....	30
2.6.2.3.2. <i>Sentencia recaída en el Exp. 0091-2005-PA/TC de fecha 18 de febrero del 2005</i>	30
2.6.2.3.3. <i>Sentencia recaída en el Exp. 02192-2004-PA/TC de fecha 11 de octubre del 2004</i>	31
2.6.2.3.4. <i>Sentencia recaída en el Exp. 02192-2004-PA/TC</i>	31
2.6.3. Preclusión de la Prueba o Principio de eventualidad	31
2.7. Conclusión del Capítulo	32
CAPÍTULO 3: OPERACIONES NO REALES	33
3.1. Introducción	33
3.2. Operaciones no reales	34
3.2.1. Operaciones no reales en la legislación extranjera	36
3.2.1.1. Chile	36
3.2.1.2. México	37
3.2.2. Definición de operaciones no reales	37
3.2.3. Crédito Fiscal y las operaciones no reales	38
3.2.3.1. Requisitos Sustanciales.....	40
a) Estén consideradas como gasto o costo de la empresa según la ley de Impuesto a la Renta.....	40
b) Las operaciones gravadas se destinen al pago del Impuesto	41
3.2.3.2. Requisitos formales.....	41
3.2.4. Simulación	41
3.2.4.1. Simulación absoluta	42
3.2.4.2. Simulación relativa	42
3.2.4.3. Simulación parcial	42
3.2.4.4. En conclusión	43
3.3. Aspectos puntuales de la fiscalización tributaria.	43
3.3.1. Nociones generales respecto a la fiscalización.....	43
3.3.2. Facultad de fiscalización	44
3.3.2.1. Límites a las potestades de fiscalización y determinación	44
3.3.2.1.1. <i>Selección de contribuyentes a fiscalizar</i>	45
3.3.2.1.2. La declaración jurada del impuesto	45
3.3.2.2. El deber de colaboración	46
3.3.2.3. Fiscalización	47
3.3.2.3.1. <i>Inicio del procedimiento de fiscalización</i>	47
3.3.2.3.2. <i>Conclusión de la fiscalización</i>	48
3.3. Aspectos importantes de la fiscalización de operaciones no reales en el IGV	48

3.3.1. Contenido de los requerimientos de la SUNAT en el caso de la fiscalización de operaciones no reales.....	49
3.3.2. Indicios de delito tributario.....	51
CAPÍTULO 4: ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL REFERIDO A LA PRUEBA EN LA FISCALIZACIÓN DE OPERACIONES NO REALES EN EL IGV	52
4.1. Jurisprudencia	52
4.1.1. La Jurisprudencia como fuente del Derecho Tributario.....	52
4.1.1.1. Jurisprudencia de observancia obligatoria (JOO)	53
4.1.1.2. Jurisprudencia tributaria ordinaria	53
4.1.1.3. En conclusión.....	54
4.2. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL	55
4.2.1. ¿Cuándo se considera que una operación es no real?.....	55
4.2.2. ¿A quién le corresponde en primer término la carga de la prueba de la realidad de una operación?	55
4.2.2.1. La carga de la prueba recae en primer término en el contribuyente	56
4.2.2.2. La carga de la prueba recae en la Administración Tributaria	56
4.2.2.3. Inversión de la carga de la prueba	57
4.2.3. Existencia del bien o servicio	57
4.2.4. Deber de probar: ¿Cuándo se da por cumplido el mínimo probatorio?.....	58
4.2.4.1. Mínimo probatorio	58
4.2.4.1.1. Contrato en el caso de servicios	59
4.2.4.1.2. Contrato en el caso de compra de bienes	59
4.2.4.1.3. Pago.....	59
4.2.4.1.4. Si el contribuyente no cumple con presentar pruebas	60
4.2.4.1.5. Cruce de información.....	60
4.2.4.1.6. Información de la SUNARP.....	61
4.2.4.1.7. Ministerio de Transportes.....	61
4.2.4.1.8. Licencia de funcionamiento.....	61
4.2.4.1.9. Licencia de construcción	62
4.2.5. En conclusión	62
CONCLUSIONES	63
BIBLIOGRAFÍA.....	66
ANEXOS	71

CAPÍTULO 1: INTRODUCCIÓN

El problema que aborda el presente trabajo es sobre quien recae la carga de la prueba, en los procedimientos de fiscalización tributaria en los que se observe la realidad de las operaciones que sustentan el crédito fiscal. En declaraciones a medios de prensa en el año 2015, el Superintendente de la SUNAT¹, indicó que 80,000 contribuyentes evaden impuestos haciendo uso de la modalidad de operaciones no reales y que ello representaría más de S/. 5'000,000.00 de evasión en Perú (La República 2015). La evasión es una razón principal para que la Administración Tributaria inicie la fiscalización tributaria de operaciones no reales en el Impuesto General a las Ventas (en adelante IGV).

La recaudación efectuada por la SUNAT en el ejercicio 2017 por el concepto del IGV, fue de 32,114² millones de soles y, por el concepto del Impuesto a la Renta (en adelante IR) de tercera categoría, fue de 16,403 millones de soles³. Convirtiéndose en el 35.40% y 18.08% del total de ingresos tributarios del gobierno central; asimismo, en los ejercicios 2014 a 2017, la recaudación del IGV e IR de tercera categoría, varían entre el 18% y 35%. Estas cifras hacen que el IGV y el IR de tercera categoría sean los impuestos más importantes a nivel recaudatorio del Sistema Tributario Nacional, lo que se demuestra en el siguiente cuadro:

CUADRO N° 1
INGRESOS TRIBUTARIOS POR IGV E IR DE TERCERA CATEGORÍA DE LOS EJERCICIOS 2014 A 2017

EJERCICIO	2014	2015	2016	2017
INGRESO TRIBUTARIO AL GOBIERNO CENTRAL (en millones de soles)	95,395	90,262	89,375	90,706
INGRESOS TRIBUTARIOS POR IGV INTERNO (en millones de soles)	28,732	30,410	31,040	32,114
INGRESOS TRIBUTARIOS POR IR DE TERCERA CATEGORÍA (en millones de soles)	18,536	16,817	16,496	16,403
PORCENTAJE RECAUDACIÓN IGV INTERNO	30.12 %	33.69 %	34.73 %	35.40 %
PORCENTAJE RECAUDACIÓN IR TERCERA CATEGORÍA	19.43 %	18.63 %	18.46 %	18.08 %

ELABORADO A PARTIR DE LAS MEMORIAS ANUALES DE LA SUNAT DE LOS EJERCICIOS 2014 A 2017.

A efectos de plantear la problemática de la fiscalización de operaciones no reales, la SUNAT, en el Informe N° 27-2016-SUNAT/5A100, indicó que la evasión tributaria forma parte del concepto de incumplimiento tributario. Asimismo, una de las formas de combatir la evasión tributaria por parte de la SUNAT es ejerciendo la facultad de fiscalización regulada, entre otros, por el artículo 62° del T.U.O. del Código Tributario (en adelante Código Tributario).

¹ En el año 2015, Víctor Martín Ramos Chávez, estuvo designado como Superintendente de la SUNAT.

² <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2017.pdf>

³ <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2017.pdf>

En el Marco Macroeconómico Multianual 2017-2019, en su versión revisada, aprobado en sesión de Consejo de Ministros del 26 de agosto de 2016, se estableció que el nivel de evasión del IGV fue de 31.4% y del IR fue de 50%, ambos para el ejercicio 2014. Asimismo, el Ministerio de Economía y Finanzas del Perú, mediante el Marco Macroeconómico Multianual 2019 – 2022, consideró el nivel de incumplimiento tributario para el ejercicio 2017 en IGV de 36.3% y en IR de 51.6%. No obstante, a las cifras antes señaladas, en declaraciones a medios de comunicación, el Ministro de Economía y Finanzas del Perú, Carlos Oliva⁴, señaló sin precisar el ejercicio o año que respecto a los índices de evasión son del 36% respecto al IGV y 57% en el IR (El Comercio, 2018, 03 de agosto), índices que corroboran la importancia de la investigación puesto que una de las razones de la fiscalización de operaciones no reales en el IGV es la evasión tributaria.

De los datos mencionados, en el cuadro N° 1 podemos ver que el promedio de recaudación del IGV y el IR de tercera categoría de los ejercicios 2014 a 2017 son del 33.49 % (IGV) y 18.65 % (IR de tercera categoría) a su vez el nivel de incumplimiento (evasión) de acuerdo con el Marco Macroeconómico Multianual 2017-2019 y 2019-2022 para los ejercicios 2014 y 2017 respecto al IGV es de 31,4% y 36.3% y con relación al IR 50% y 51.6%. Mediante Nota de Prensa N° 091-2018 la SUNAT comunicó que estima que en el año 2018 el nivel de incumplimiento del IGV (evasión) en Perú es superior a los S/ 23,306 millones, asimismo, la modalidad de evasión por operaciones no reales se constituye en una de las más importantes y compromete un monto estimado de S/ 4,400 millones cada año. En ese sentido, teniendo en cuenta que la recaudación del IGV es mayor al IR de tercera categoría en los ejercicios 2014 a 2017 y que en esa proporción los niveles de incumplimiento son más altos en el IGV, es que la investigación se restringirá dentro del ámbito procesal tributario, al estudio conceptual, doctrinario y jurisprudencial de la carga de la prueba en la fiscalización de operaciones no reales en el IGV, que repercuten en la correcta determinación de la obligación tributaria.

A través del procedimiento de fiscalización de operaciones no reales la Administración Tributaria hace frente a esta modalidad de evasión tributaria, es así que a través de la Nota de Prensa N° 061-2015 la SUNAT señaló que implementó estrategias para disminuir este tipo de evasión, como la i) “Identificación oportuna de los posibles proveedores de facturas falsas desde la inscripción en el Registro Único de Contribuyentes (RUC)”, ii) “Realización de acciones de control a través de la revisión de

⁴ Ministro en el año 2018

la información electrónica”, entre otras. Además, la SUNAT mediante Nota de Prensa N° 091-2018 la SUNAT comunicó que el 70% de las auditorías realizadas a 1135 empresas vinculadas al rubro de la construcción en el año 2018 fueron por la modalidad de operaciones no reales. Es así que la Administración Tributaria se vincula con los contribuyentes a través del procedimiento de fiscalización y dentro de este procedimiento, la prueba cobra importancia, puesto que es el camino para encontrar la verdad material. En el caso de las operaciones no reales, realizaremos un análisis crítico de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de los años 2014 a 2017 respecto a la carga de la prueba en la fiscalización de dichas operaciones con la finalidad de sintetizarlas y dar un alcance académico respecto al tema.

Ahora bien, dentro de los procedimientos de fiscalización en los cuales se analiza si las operaciones realizadas por el deudor tributario califican como no reales se presenta un primer problema que es determinar en quién recae la carga de la prueba, así como cuándo se considera que se liberó de tal carga y, por ende, esta pasó al otro sujeto interviniente, de ser el caso.

A raíz de lo antes señalado surgen las siguientes preguntas ¿con qué otros elementos de prueba deben los contribuyentes acreditar si la operación es real? Y, cuando proporciona tales elementos ¿la carga de la prueba se traslada a la Administración Tributaria?

Como es de verse, la prueba es un elemento fundamental del procedimiento de fiscalización en el cual se analiza la realidad de operaciones y atendiendo a que la legislación no ha establecido reglas específicas relativas a la carga de la prueba y su distribución, el análisis de criterios jurisprudenciales del Tribunal Fiscal permitirá la sistematización de éstos e identificar los lineamientos que este órgano resolutor viene aplicando. Esta podría ser una herramienta que aporte a la predictibilidad de la controversia tributaria y la generación de seguridad jurídica en el procedimiento de fiscalización de las operaciones no reales.

Durante los años 2014 al 2017, el Tribunal Fiscal, emitió más de 900 resoluciones⁵ en las que se analiza el reparo por operaciones no reales, de las cuales se puede extraer lineamientos que permitan esclarecer la acreditación de la carga de la prueba en estas

⁵ El criterio preliminar de búsqueda en la página web del Tribunal Fiscal es por el término “operaciones no reales” con rango de búsqueda del 01.01.2014 al 31.12.2017,

operaciones por lo que resulta interesante realizar un análisis crítico de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal sobre el particular.

En el presente trabajo de investigación nos planteamos la siguiente pregunta principal: ¿sobre quién recae la carga de la prueba en la fiscalización de operaciones no reales en el IGV?

Frente a esta interrogante se plantea la hipótesis en que la verdad material acreditada en pruebas fehacientes serán el soporte para una decisión debidamente motivada en la fiscalización tributaria. Todo ello, se justifica en los lineamientos que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal estableció en principales criterios y a pesar de que no hay norma que lo establezca, la carga de la prueba debe ser asumida por quien busca seguridad jurídica de una operación atribuida como no real.

El objetivo principal del trabajo de investigación es sintetizar los criterios o lineamientos que el Tribunal Fiscal establece sobre quién recae de la carga de la prueba en la fiscalización de operaciones no reales en el IGV, así como cuando se considera satisfecha esta carga, conforme al análisis crítico de los principales criterios de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

Ahora, con la finalidad de poner a prueba nuestra hipótesis, planteamos las siguientes preguntas secundarias:

- a. ¿A quién le corresponde en primer término la carga de la prueba de la realidad de una operación?
- b. ¿Cuándo se considera satisfecho el mínimo probatorio establecido en jurisprudencia reiterante del Tribunal Fiscal, para que una operación sea considerada real?
- c. ¿Cuáles son los principales criterios que utiliza el Tribunal Fiscal para establecer la carga probatoria en la resolución de casos de operaciones no reales?

Los objetivos específicos que se buscan con este trabajo de investigación son los siguientes:

- a. Establecer a partir del análisis jurisprudencial del Tribunal Fiscal, quién debe probar si una operación es real.
- b. Determinar de acuerdo a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal cuando se cumplió con el mínimo probatorio.

- c. Realizar un análisis jurisprudencial e identificar los principales criterios del Tribunal Fiscal en la carga probatoria de la fiscalización de operaciones no reales.



CAPÍTULO 2. LA PRUEBA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO

2.1. Nociones generales

A pesar de que la bibliografía nacional respecto al tema es escasa, existen autores que abordan el derecho a la prueba en el ámbito tributario con detenimiento. Así Durán analiza el derecho a la prueba en los procedimientos de fiscalización y contencioso tributario e indica que se debe examinar la prueba desde una perspectiva constitucional enfocándose en el derecho fundamental a probar (2009, pp. 9-12), a su vez realiza un estudio crítico a partir de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional del derecho a la prueba en los procedimientos administrativos (2009, pp. 10-12).

Por otra parte, Chau y Garay analizan las reglas de preclusión del derecho a la prueba en el procedimiento contencioso tributario, estos autores señalan que, en el ámbito tributario, el régimen probatorio prioriza la recaudación debiendo existir un equilibrio entre el deber de contribuir y el debido procedimiento administrativo, puesto que ambos son de rango constitucional. Asimismo, indican que en la actualidad en sede judicial los jueces admiten medios probatorios no admitidos en sede administrativa, sustentando su posición en la jurisdiccionalidad del proceso contencioso administrativo y en el Derecho Constitucional a la prueba como parte del derecho al debido proceso. Además, precisan que las restricciones establecidas en el Código Tributario solo operan para los contribuyentes mas no así para la Administración Tributaria. Por el contrario, el procedimiento tributario debería seguir la libertad de actuación que otorga la Ley del Procedimiento Administrativo General al administrado con la finalidad de obtener la verdad material (2013, pp. 201-245).

No obstante, al aporte de los autores señalados, ninguno aborda con precisión el tema materia de investigación; sin embargo, los tres coinciden en que el análisis del derecho a probar parte del “debido procedimiento” que tiene rango constitucional, lo que servirá en la presente investigación.

La finalidad de la prueba en el Derecho Tributario y, en especial, en el procedimiento de fiscalización de operaciones no reales es corroborar el hecho jurídico (desde la perspectiva tributaria), que es expresado en una declaración jurada susceptible de verificación por la Administración Tributaria. Para entender este hecho jurídico y considerar que no sean simples eventos, según De Barros, citado por Del Padre, se

necesita de un lenguaje de pruebas (2012, p. 35), es decir se necesita acreditar el hecho con documentación con la finalidad de probar su existencia.

En ese sentido, Del Padre nos refiere que los principios de legalidad y la tipicidad jurídica guían el Derecho Tributario, teniendo en cuenta estos principios es que la obligación tributaria nace de un hecho jurídico que es verificado, precisamente la prueba es ese nexo de obligación entre el hecho jurídico tributario y la parte normativa (2012, p. 76). Pues sin la prueba se tendría una brecha de inexistencia de la realidad, lo que es una desventaja para quien no pueda probar un hecho que realmente existió.

En cuanto al ofrecimiento de las pruebas en el procedimiento de fiscalización, según el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, establecido mediante Decreto Supremo N° 085-2007-EF del 29 de junio del 2007 y modificatoria establecido en el Supremo N° 049-2016-EF del 19 de marzo del 2016 (en adelante Reglamento de Fiscalización) el sujeto fiscalizado presenta pruebas i) en respuesta a los requerimientos de la Administración Tributaria o ii) en cualquier momento, desde el inicio de la fiscalización hasta el momento de su conclusión. Se debe tener en cuenta que la fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento de la Administración Tributaria⁶. El procedimiento de fiscalización concluye cuando surte efectos la notificación de las resoluciones de determinación y de ser el caso las resoluciones de multa de acuerdo con el artículo 75° del Texto Único Ordenado del Código Tributario (en adelante Código Tributario)⁷. Debe tenerse claro que el procedimiento de fiscalización es la principal oportunidad para que el sujeto fiscalizado presente las pruebas que considere necesarias para el esclarecimiento de los hechos que son materia de fiscalización.

Contra las resoluciones de determinación y de multa provenientes de una fiscalización tributaria los deudores tributarios podrán interponer recursos impugnatorios de i) reclamación en primera instancia ante la propia Administración Tributaria y ii) apelación ante el Tribunal Fiscal, en ambas etapas el recurrente tiene un plazo probatorio para la presentación de pruebas.

⁶ Artículo 1° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

⁷ Aprobado mediante Decreto Supremo N° 133-2013-EF del 22.06.2013.

En etapa reclamación, no son admitidos pruebas que en la fiscalización o verificación hayan sido requeridos y no presentados por el deudor tributario con la excepción que éste pruebe que la omisión no haya sido por su causa, acredite el pago de la deuda impugnada o la afianza⁸. A su vez, en vía apelación⁹, tampoco serán admitidas las pruebas que el deudor tributario omitió su presentación o exhibición en la etapa de fiscalización y reclamación.

Por otro lado, con relación al término “prueba” en el ámbito tributario, su indefinición motiva a delimitarla conceptualmente, puesto que, en la norma tributaria, como es el caso del T.U.O. del Código Tributario¹⁰ (en adelante Código Tributario) no existen mayores precisiones que las indicadas en los artículos 125°, 126°, 141° y 148°, referidos al ofrecimiento, actuación, valoración y admisión de medios probatorios respectivamente.

A efectos de la presente investigación, nos apoyaremos en aspectos procesales ya tratados en doctrina a fin de dar entendimiento al rol que cumple la prueba en el ámbito tributario y en especial en la fiscalización de las operaciones no reales. No obstante, es necesario indicar que no se abordarán aspectos históricos de la prueba ya abordados por el Derecho Procesal o la Historia del Derecho.

2.2. Legislación referente a la prueba y carga de la prueba

2.2.1. Legislación nacional

2.2.1.1. T.U.O. del Código Tributario

En los artículos 75°, 125°, 126°, 141° y 148° del Código Tributario se desarrolla el tema probatorio de ofrecimiento, admisión, actuación y valoración de los medios probatorios; sin embargo, en el referido Código Tributario no conceptualiza a la prueba ni se hace referencia a la carga de la prueba.

⁸ Artículo 141° del Código Tributario

⁹ Artículo 148° del Código Tributario.

¹⁰ Decreto Supremo N° 133-2013-EF publicado el 22 de junio del 2013 y modificatorias.

2.2.1.1.1. Pruebas de oficio

Las pruebas de oficio según el artículo 126° del Código Tributario sirven para resolver mejor la controversia en un procedimiento administrativo, por eso la entidad resolutora puede obtener medios probatorios e informes que considere sean necesarios. A su vez, esta parte de este artículo está vinculado a los principios de impulso de oficio y de verdad material, establecidos en los numerales 1.3 y 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N° 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General. Esto permite frente a una insuficiencia probatoria o ausencia probatoria, actuar oficiosamente a la Administración Tributaria en busca de la verdad de los hechos, para lo que no se establece plazos. La pregunta surge si la Administración Tributaria está “obligada” al actuar de oficio las pruebas que indica la norma, al parecer no, puesto que el término “podrá” es una posibilidad mas no un imperativo, aunque la omisión oficiosa puede conllevar a error en el cobro del tributo.

2.2.1.2. T.U.O. de la Ley N° 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General¹¹

Asimismo, la regulación probatoria en la Ley N° 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante LPAG) se encuentra en los artículos 162° a 169° y, con respecto a la carga de la prueba se encuentra específicamente señalado en el artículo 162° en donde se establece que los administrados deben otorgar pruebas que estén admitidos por ley.

Esta ley no especifica conceptos relacionados a la prueba y la carga de la prueba, pero a diferencia del Código Tributario, la Ley N° 27444 tiene amplitud, permitiendo aportar mayores pruebas que permitan llegar a una verdad material. Si la razón en los procedimientos tributarios también es la aplicación supletoria de la norma general (como es la LPAG) ¿Cuál es la razón de la incongruencia entre ambas normas?

2.2.1.3. Código Procesal Civil

El Código Procesal Civil regula solamente respecto a la carga de la prueba en el artículo 196°, al igual que el Código Tributario y la LPAG tampoco existe conceptos relacionados a la prueba y la carga de la prueba. A diferencia del Código Tributario y la LPAG, el Código Procesal Civil traslada la carga de la prueba a quien alega los hechos.

¹¹ Aprobado mediante Decreto Supremo N° 004-2019-JUS y publicado el 25 de enero de 2019.

2.2.2. Legislación extranjera

En este punto se consideró legislación de Chile y México teniendo en cuenta sus vínculos económicos, puesto que estos países forman parte de la Alianza Pacífico, asimismo se consideró la legislación de España por la influencia doctrinaria en nuestro país.

2.2.2.1. La prueba y la carga de la prueba en la legislación de Chile

2.2.2.1.1. Código Civil¹²

En la legislación peruana, específicamente en el Código Civil, no se encuentra definición alguna respecto a la prueba ni precisiones respecto a la carga de la prueba. Sin embargo, en el artículo 1698° del Código Civil de Chile coincide con el artículo 196° del Código Procesal Civil de Perú al indicar que la carga probatoria es para quien alega los hechos. La diferencia radicaría mientras que en Perú la carga de la prueba se regula en el Código Procesal Civil, en Chile es regulado en su Código Civil.

2.2.2.1.2. Código Tributario¹³

En comparación con el Código Tributario de Perú en donde no existe regulación de la carga de la prueba ni conceptualización o delimitación de la prueba, el artículo 21° del Código Tributario de Chile menciona que la carga de la prueba recae sobre el contribuyente con la finalidad de probar sus declaraciones. Asimismo, en este artículo del Código Tributario chileno, se menciona que el contribuyente puede probar los hechos plasmados en su declaración tributaria mediante “documentos”, “libros de contabilidad u otros que la ley establezca”, dejando así abierta la posibilidad de aportar mayores medios probatorios al fisco para acreditar la realidad de sus operaciones comerciales en una eventual fiscalización. En Perú los aportes de medios probatorios se encuentran limitados en el artículo 125° del Código Tributario restringiendo a la actuación de estos a los “documentos, pericia y la inspección del órgano encargado de resolver”, debiendo valorarse estos de manera conjunta de ser el caso con las manifestaciones obtenidas en la verificación o fiscalización por la SUNAT.

¹² Promulgado por Ley de 14 de diciembre de 1855 y vigente desde el 1 de enero de 1857.

¹³ Contenido en el DL 830 del 27.12.1974, publicado en el D.O. el 31.12.1974.

Mientras que en Perú existe vacío normativo respecto a la carga de la prueba en materia tributaria, en Chile este aspecto si está regulado, lo que favorece en un procedimiento de fiscalización tributaria a establecer desde un inicio que la carga de la prueba corresponde al contribuyente quien tiene que acreditar los hechos que se encuentran plasmadas en una declaración tributaria.

2.2.2.2. La prueba y la carga de la prueba en la legislación de México

2.2.2.2.1. Código Federal de Procedimientos Civiles¹⁴

En similitud con la legislación de Perú y Chile respecto a la carga de la prueba, el artículo 81° del Código Federal de Procedimientos Civiles de México, se establece que el actor de un proceso debe probar sus hechos, es decir la carga de la prueba recae en el sujeto que alega sus hechos. Esta referencia normativa de México nos permite saber que existe una estandarización normativa en materia civil respecto a la carga de la prueba.

2.2.2.2.2. Código Fiscal de la Federación¹⁵

El Código Fiscal de la Federación (México) que equivale en terminología a nuestro Código Tributario, no se hace referencia conceptual de la prueba ni la carga de la prueba, ni de especificación referentes a la carga de a prueba.

Sin embargo, el artículo 130° del El Código Fiscal de la Federación hace referencia que se admite “toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones”. En comparación con el artículo 125° del Código Tributario de Perú, Chile y México tienen mayor amplitud en el ofrecimiento de pruebas establecidos en su Código Fiscal, eso hace que los contribuyentes aporten mayores pruebas para la solución de la controversia.

2.2.2.2.3. La prueba y la carga de la prueba en la legislación de España

2.2.2.2.3.1. Ley de Enjuiciamiento Civil¹⁶

¹⁴ Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de febrero de 1943.

¹⁵ Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.

¹⁶ Ley 1/2000, de 7 de enero del año 2000, de Enjuiciamiento Civil.

Equivalente al Código Procesal Civil de Perú es la Ley de Enjuiciamiento Civil de España (en adelante LEC), en el artículo 217° de la LEC, se precisa que la carga de probar un hecho es para cualquiera de las partes de un proceso. Entonces existe similitud respecto a la carga de probar en la LEC de España y el Código Procesal Civil de Perú.

Respecto a la prueba en los procesos civiles existe omisión en la conceptualización de la prueba; sin embargo, el artículo 281° de la LEC señala que el objeto de la prueba es acreditar los hechos para una tutela judicial.

2.2.2.3.2. Ley General Tributaria¹⁷

En la Ley General Tributaria de España (en adelante LGT) cuyo equivalente en Perú es el Código Tributario de Perú, se establece que la carga de la prueba recae sobre quien quiera hacer valer sus derechos, no existe referencia a la conceptualización de la prueba; sin embargo, remite la actuación y valoración de medios probatorios al Código Civil Español y LEC.

En comparación con el Código Tributario de Perú, en éste último existe carencia de regulación de la carga de la prueba y su valoración. Asimismo, la actuación de medios probatorios es limitada y tampoco existe derivación a una legislación general.

2.3. Entorno al concepto de prueba

Antes de analizar el concepto de prueba en el ámbito tributario y en el caso de presentarse jurisprudencia del Tribunal Fiscal, Poder Judicial o Tribunal Constitucional, que contenga los conceptos medios de prueba y fuentes de prueba, es necesario diferenciarlos a fin de evitar confusión en el uso de dichos conceptos:

2.3.1. Medios probatorios o medios de prueba

El Código Tributario no define los términos medios probatorios o de prueba; sin embargo, el artículo 125° del Código Tributario hace referencia a la actuación de tres únicos medios probatorios en el proceso contencioso tributario (vía administrativa tributaria), que son documentos, pericia e inspección del órgano encargado de resolver; asimismo, regula los plazos para ofrecer y actuar pruebas.

¹⁷ Establecida por Ley 58/2003, de 17 de diciembre del 2003, General Tributaria.

Tampoco se encuentra definición alguna de medios probatorios o de prueba en la Ley N° 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante LPAG). No obstante, los artículos 76.2.4, 163, 166 y 169.1 de dicha norma refieren que debe existir colaboración entre entidades para facilitar los medios de prueba que se encuentren en su poder, a la actuación probatoria y la solicitud de prueba a los administrados.

El Código Procesal Civil aprobado mediante Resolución Ministerial N° 010-93-JUS de fecha 22 de abril de 1993 (en adelante CPC), no ha previsto definición alguna de medios probatorios o de prueba, sin embargo, el artículo 188° del referido código, expresa que los medios probatorios tienen por finalidad acreditar los hechos expuestos por las partes, es decir, que a partir de los medios probatorios el Juez tendrá certeza para resolver los puntos controvertidos, puesto que el Juez tendrá mayores elementos para fundamentar sus decisiones.

Debido a la imprecisión legislativa sobre los términos medios probatorios o medios de prueba, recurrimos a la doctrina. Para Taruffo “medio de prueba es cualquier elemento que pueda ser usado para establecer la verdad acerca de los hechos de la causa” (2009, p. 15).

Para Bustamante, medios de prueba son todos los “elementos o instrumentos utilizados por los sujetos procesales (las partes, el juzgador y los terceros legitimados)” cuya finalidad es incorporar al proceso o procedimiento fuentes de prueba. Cita como ejemplos de medios de prueba: “los documentos, la declaración de parte, la declaración de testigos, las inspecciones judiciales, los dictámenes periciales”. (2001, p. 138).

Estos conceptos contienen un sentido amplio para poder analizar jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Poder Judicial; sin embargo, en el ámbito tributario y más específicamente en jurisprudencia del Tribunal Fiscal, tendrían límite cuando refieren que medio de prueba es cualquier elemento que aportan las partes en el procedimiento y en consecuencia su aplicación tendría límite en el procedimiento contencioso tributario, puesto que de acuerdo al artículo 125° del Código Tributario, que los únicos medios de prueba son los documentos, la pericia y la inspección; sólo estos medios de prueba, pueden ser actuados en el procedimiento tributario.

En consecuencia, los medios de prueba en el ámbito tributario deben entenderse también como los elementos aportados por las partes con los límites establecidos en el

Código Tributario o normas especiales, para establecer certeza en los hechos que se discuten en el procedimiento de fiscalización o contencioso tributario.

2.3.2. Fuente de prueba

Al no existir definición legal en el Código Tributario, la LPAG y CPC, recurrimos también a las fuentes de doctrina procesal.

Los autores Ariasca (2008, p. 127), así como Montero, Gómez, Monton, y Barona (En Hinostroza: 2003, p. 28), señalan en forma coincidente que la fuente de prueba es independiente al proceso y su existencia es anterior éste. En el mismo sentido, al tener preexistencia del proceso, Bustamante precisa que son todos aquellos hechos que se incorporan con ocasión del proceso o procedimiento y pueden ser objetos, acontecimientos y conductas a través de los diversos medios de prueba (2001, p. 139).

Entonces, de acuerdo con los autores referidos, las fuentes de prueba preexisten o son anteriores al proceso o procedimiento y su forma de incorporarlos a éstos son a través de los medios de prueba.

2.3.3. Concepto de prueba

Para algunos autores es importante realizar un análisis de la noción de la prueba antes de definirla o conceptualizarla, Del Padre respecto a la noción del término prueba, señala que ésta tiene plurisignificación, pero las diversas acepciones tienen un punto nuclear: es demostrar a las partes (2012, pp. 105-107) esto dentro de un proceso o procedimiento. La autora, aunque no lo señala expresamente deja la posibilidad que a partir de este punto pueda realizarse la construcción de la conceptualización del término prueba en el derecho tributario.

En otro sentido, con la finalidad de acercar al ámbito administrativo, a juicio de López, la prueba no es una institución que pertenezca con exclusividad al campo del derecho sino se trata de un concepto propio de la ciencia extrajurídica y se apoya en la significación extraída del Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española en el sentido que la prueba es la diligencia de acreditación de un hecho con razones instrumentales o testigos (1998, pp. 66-67). Del Padre y López reconocen que el análisis conceptual de la prueba debe partir de una esfera extrajurídica.

En el Derecho Procesal, la prueba permite corroborar los hechos (Dellepiane, citado por Del Padre, p. 52) con la finalidad de que el juzgador tenga certeza de ellos (Guaps, citado en Peris, p.19). Los hechos para que tengan validez deben constituir supuestos que estén previstos en las normas (Carrión, 2001, p. 19) porque estas señalan una obligación o reconocimiento de derecho (Whittingham, 2005, p. 13). La prueba, precisamente permite dar certeza de la existencia de los hechos examinados por normas vigentes (Parada, citado en Peris 1998, pp. 58-59).

Para tener la certeza de que el hecho existe, las partes deben probar asumiendo el riesgo de que exista o no exista el hecho y si el fisco quiere desmerecerlo, también debe fundarse en pruebas. Por ello, Del Padre, refiriéndose al concepto de prueba en el ámbito tributario, señala si un hecho fue probado por el contribuyente o la Administración Tributaria, las alegaciones que quieran desacreditar tales hechos probados por las partes deben basarse también en pruebas (2012, p. 285). Además, las relaciones en las alegaciones probadas determinarán en el juzgador la existencia o inexistencia del hecho que se quiere probar (Bustamante, 2001, p. 141). Al respecto, ya deviene en un carácter subjetivo del sujeto interesado el presentar las pruebas que acrediten la realidad de un hecho.

La prueba entonces, permite tener la certeza de que los hechos existan o no, a su vez en el procedimiento tributario permite al auditor, resolutor o vocal validar o invalidar un hecho que se quiere probar.

2.4. Importancia

La prueba cobra importancia, puesto que al ser parte de un proceso o procedimiento aporta certeza en la decisión de la Administración Tributaria o del Tribunal Fiscal. Debe considerarse lo indicado por Del Padre, respecto a que no es simplemente aportar un documento a un expediente, sino encontrar el nexo entre el documento y el hecho que se quiere probar (2012, p. 225). Este nexo entre documento y hecho tiene que ver además con la norma que acepta la prueba; sin ello, la prueba sólo tendría un carácter referencial del hecho.

En el ámbito tributario, la prueba se ha convertido en un eje motivador de las resoluciones que determinan la obligación tributaria, establecen la comisión de una infracción o resuelven controversia en sede administrativa. En palabras de Whittingham,

el objetivo de la prueba es demostrar una realidad a través del cotejo del hecho y el medio de prueba (2005, p. 13). Entonces la prueba siguiendo a Del Padre y Whittingham es de vital importancia para probar un hecho y dar evidencia de su real existencia.

2.5. La carga de la prueba en el ámbito tributario

En la legislación tributaria, como el Código Tributario, no está regulada con carácter general la carga de la prueba, teniendo indefinición al respecto. Es por ello que a continuación, abordaremos temas puntuales de la carga de la prueba en el derecho procesal administrativo.

2.5.1. Precisiones de la carga de la prueba

La carga de prueba es un tema debatido en el Derecho Procesal, y según López debe resolverse aplicando el principio general que los obligados a probar sus hechos o sus aseveraciones son las partes (Administración Tributaria y contribuyentes) en un procedimiento tributario (1963, p. 54). En un sentido amplio Del Padre manifiesta que la carga de la prueba es aquella actividad de aportar pruebas en un procedimiento (2012, p. 273).

Además, en palabras de Carnelutti (s/a) citado por Mario Alzamora (1966, p. 110) en la carga de la prueba hay coincidencia entre el sujeto interesado y el sujeto del interés tutelado puesto que ambos tienen la necesidad de probar. Esta idea de responsabilidad nos sirve para tener la noción de la carga de la prueba en el procedimiento tributario en razón de que tanto la Administración Tributaria como el contribuyente para probar que un hecho existe deben aportar pruebas al procedimiento sin importar la condición en la que se encuentren. Por eso, la carga de la prueba debe distribuirse indiferentemente entre los actores del proceso o procedimiento (Rocco, 1959, p. 418).

En un plano subjetivo, la potestad de aportar o no pruebas dependerá de los sujetos que quieran probar un hecho (Del Padre, 2012, p. 274-275)¹⁸. Ante el incumplimiento de probar hechos del propio interés, de acuerdo con Ovalle las partes se ubican en una situación de desventaja respecto a un resultado (resolución u otro acto administrativo) que se espera con arreglo a derecho (1996, p. 321). Montero (2005) citado por la División de Estudios Jurídicos de Gaceta Jurídica (2015, p. 402) menciona que la carga

¹⁸ Conclusión hecha a partir de la cita al autor Eduardo Chambi.

de la prueba determina también cuál de las partes debe asumir las consecuencias de no haber probado un hecho.

En ese sentido, siguiendo a López la carga de la prueba implica una necesidad jurídica de probar el hecho que interesa al sujeto y su incumplimiento genera la pérdida de una ventaja (1998, pp.297-300). Esta necesidad jurídica implica un deber y De Barros lo asume como una relación medio-fin, establecida en una regla técnica y estructurada en que la forma “tener-que” se convierte en obligatoria (citado en Del Padre, 2012, p. 272).

Entonces, el contenido de la carga de la prueba no es sólo ofrecerla sino aportar pruebas en el procedimiento tributario y la responsabilidad de hacerlo es de quién asume un hecho como suyo. En caso de no hacerlo, se corre el riesgo de también asumir una carga de la prueba (negativa) cuya consecuencia se verá reflejado en el acto administrativo que emita la administración tributaria.

2.5.2. Enfoque constitucional del régimen probatorio

De acuerdo con el inciso 3 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú de 1993, la observancia al debido proceso es principio y derecho de la función jurisdiccional. De la lectura del citado artículo, la función jurisdiccional vendría a ser una limitación para ejercer el debido proceso en sede administrativa y en especial en los procedimientos de la Administración Tributaria y de Tribunal Fiscal. Con una finalidad aclaratoria, en la Sentencia N° 763-2003-AA/TC,¹⁹ el Tribunal Constitucional ha indicado que el término “proceso” no sólo se aplica al ámbito de un proceso judicial sino es también aplicable a los procedimientos administrativos. A partir de ello, podemos indicar que nos referimos al derecho del debido proceso en sede administrativa o debido procedimiento administrativo. Esta precisión del derecho al debido proceso en sede administrativa, permite que haya desarrollo en el procedimiento administrativo tributario y siendo más precisos en los procedimientos de fiscalización y contencioso tributario, tomando como punto de inicio la Constitución Política de Perú vigente.

En relación al análisis anterior, Bustamante indica que “todo sujeto de derecho debe tener la posibilidad de acceder a un proceso o procedimiento con la finalidad de que el órgano competente se pronuncie sobre su pretensión y le brinde una tutela efectiva y

¹⁹ El caso está referido a la no ratificación de un ex vocal en el cargo de Vocal de la Corte Suprema de Justicia de la República, en donde se analiza la naturaleza del debido proceso que también es aplicable a los procedimientos administrativos, con excepción de los procedimientos administrativos internos.

diferenciada” (2001, p. 208). Para el derecho de acceso a un procedimiento, y para efecto de nuestra investigación, se debe respetar principalmente los plazos que se establecen en normas especiales y el Código Tributario. Puesto que, vencidos los plazos establecidos en este Código, por ejemplo, de una impugnación a una resolución de determinación, tendría que acreditarse el pago o el afianzamiento de la deuda tributaria impugnada fuera de plazo.

Asimismo, Bustamante señalado que el contenido del derecho a probar se encuentra integrado por los derechos de ofrecer, admitir, actuar, producir o conservar y valorar los medios probatorios que se encuentran dentro de un proceso o procedimiento incluyendo las pruebas de oficio del juzgador (2001, pp. 142), con la finalidad de justificar la existencia de los hechos.

La norma constitucional garantiza el derecho de acceso a un procedimiento y el aporte de pruebas en éste; sin embargo, compete también al administrado o contribuyente respetar las etapas y plazos dentro de un procedimiento, como el plazo para presentar pruebas, de lo contrario limitaría su derecho al debido procedimiento.

2.5.2.1. Derecho a la prueba

El derecho a la prueba se encuentra reconocida de manera implícita en el derecho al debido proceso establecido en el inciso 3 del artículo 139°, de la Constitución Política del Perú, así lo reconoce el Tribunal Constitucional en el fundamento 148 de la STC N° 010-2002-AI/TC y lo ratifica en el fundamento 4 de la STC N° 02699-2012-PA/TC, por tanto este reconocimiento constitucional del derecho a la prueba es una garantía que asiste a los contribuyentes a presentar pruebas en la fiscalización tributaria y el procedimiento contencioso tributario dentro del marco del Reglamento de Fiscalización y el Código Tributario.

2.5.3. La carga de la prueba en la Ley del Procedimiento Administrativo General

A falta de regulación respecto de la carga de la prueba en el ámbito tributario y más específicamente en el Código Tributario, se pueden aplicar supletoriamente los

principios del Derecho Tributario, Administrativo y los Generales del Derecho, establecido en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario.²⁰

Entonces, de acuerdo a la lectura de esta norma, el referente próximo del Código Tributario es la LPAG. En atención a esta precisión, procedemos citar lo establecido en el numeral 2 del artículo II del Título Preliminar de la LPAG, recientemente modificado a través del artículo 2 del Decreto Legislativo N° 1272, de fecha 21 de diciembre de 2016: “Las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no podrán imponer condiciones menos favorables a los administrados que las previstas en la presente Ley”.

Este artículo va más allá de una relación de supletoriedad establecido en el anterior numeral 2 del artículo II del Título Preliminar de la LPAG, mediante el que se disponía la aplicación supletoria de la LPAG a los aspectos no regulados en otras normas que disponían la regulación de procedimientos especiales. A partir de la nueva redacción del numeral 2 del artículo II del Título Preliminar de la LPAG se establece una condición: Ninguna ley que regula un procedimiento especial debe ser menos favorable a los administrados y en todo caso se preferirá la LPAG.

Puesto que existe vacío en la regulación de la carga de la prueba en el Código Tributario, recurrimos a la LPAG. El artículo 162° de la LPAG²¹ regula la carga de la prueba teniendo en cuenta i) el principio de impulso de oficio y ii) la responsabilidad de los administrados de proporcionar pruebas.

En relación al principio de impulso de oficio aludido en el numeral 162.1. del artículo 162° de la LPAG antes mencionado, el inciso 1.3. del numeral 1. del artículo IV del título preliminar de la LPAG establece que, por este principio, “[l]as autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que

²⁰ Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario: 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.

²¹ Artículo 162° de la LPAG:

162.1. La carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio establecido en la presente Ley.

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

resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias”.

Hasta aquí de acuerdo a las normas citadas, es deber de los administrados aportar pruebas y de la administración dirigir y ordenar los actos para el mejor resultado del procedimiento.

Según Peris (1998, p. 19), convencer al juzgador de que existe un hecho es la finalidad probatoria aplicada al procedimiento administrativo y a los procesos judiciales. Para lograr el convencimiento del juzgador o del auditor o resolutor (en la SUNAT) o vocal (en el Tribunal Fiscal), nos preguntamos ¿Quién debe probar de acuerdo a la LPAG en los procedimientos tributarios?

En opinión de Chau, expuesta en la II Jornadas Bolivianas de Derecho, expone que, respecto al caso de la carga de la prueba en Perú, refiriéndose a la Administración Tributaria, cuando ésta impone un hecho a un sujeto, tiene que demostrar con pruebas su decisión atribuyéndole en ese sentido la carga de la prueba Tributario (2009, p. 57). Es decir, el acto administrativo tributario debe motivarse en pruebas, además de las leyes que correspondan al caso.

Considerando que respecto a la carga de la prueba en los procedimientos tributarios se aplica la LPAG, los contribuyentes de acuerdo a esta norma tienen la obligación de aportar pruebas, con la finalidad de desvirtuar los requerimientos realizados por la administración tributaria o los resultados a los requerimientos en el procedimiento de fiscalización, asimismo, los contribuyentes tienen la oportunidad de contradecir un acto administrativo tributario expresado en una Resolución de Intendencia, de Multa o Determinación mediante la presentación de un recurso impugnatorio, oportunidad en que éstos tienen la carga de la prueba y por tanto deben aportar medios de prueba.

2.5.3. Cargas probatorias dinámicas

En el ámbito del derecho procesal civil respecto a la carga de la prueba, el artículo 196° del CPC refiere que si un hecho es cierto o si se contradice uno nuevo le corresponde probar a quien lo alega. De acuerdo a esta norma, cada parte del proceso (demandante-demandado), vienen a ser los directos interesados en demostrar o contradecir hechos, estos los deben demostrarlo además con pruebas.

Según Ledesma existe otra perspectiva para la distribución de la carga de la prueba que recae en la parte que se encuentre en mejores condiciones de producir la prueba, basándose esta nueva teoría en el deber de colaboración y en el principio de solidaridad de las partes para encontrar la verdad real (2008, p. 713). Al respecto debemos precisar que esta nueva teoría es la de las cargas probatorias dinámicas.

En la teoría de las cargas dinámicas probatorias, de acuerdo a Lépori ya no interesa quien tiene la condición de demandante o demandado, puesto que "(...) en determinados supuestos la carga de la prueba recae sobre ambas partes, en especial sobre aquella que se encuentre en mejores condiciones para producirla (...)" (2008, p. 60). En ese sentido, Airasca (2008, p.136) extiende esta idea de cargas probatorias dinámicas, explicando que tiene esta denominación, esencialmente porque:

(...) se independiza del rol de actor o demandado de la parte en el proceso y de los tipos de hechos a probar, para limitarse a indicar que la carga probatoria pesa sobre quien está en mejores condiciones técnicas, hecho o profesionales para producir la prueba respectiva.

Entonces, las cargas probatorias dinámicas tienen la finalidad de trasladar la carga a quien tiene la facilidad de probar no importando si es demandante o demandado, rompen las reglas clásicas de quien debe probar es quien afirma los hechos o quien lo contradice, conforme al artículo 196° del CPC, convirtiéndose éste último en una carga probatoria estática.

El Tribunal Constitucional en Sentencia recaída en el Expediente N° 1776-2004-AA/TC publicada en el Diario El Peruano en fecha 20 de febrero de 2007, con relación a la carga probatoria dinámica expuesta antes, señaló lo siguiente:

(...) prima facie que la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos, según lo presenta el artículo 196° del Código Procesal Civil. Frente a ello, la carga probatoria dinámica significa un apartamiento de los cánones regulares de la distribución de la carga de la prueba cuando ésta arroja consecuencias manifestantes disvaliosas para el propósito del proceso o procedimiento, por lo que es necesario plantear nuevas reglas de reparto de la imposición probatoria, haciendo recaer el onus probandi sobre la parte que está en mejores

condiciones profesionales, técnicas o fácticas para producir la prueba respectiva.

Las cargas probatorias dinámicas expuestas en la doctrina antes mencionada (Lépori y Airasca) no se encuentran reguladas en el Código Procesal Civil, ni en otra norma de la legislación peruana. Es a partir de la Sentencia recaída en el Expediente N° 1776-2004-AA/TC, que el Tribunal Fiscal recogió esta posición en diversas resoluciones como las 18326-5-2012²², 18397-10-2013²³, 09577-1-2014²⁴, 07578-8-2014²⁵, 01889-8-2015²⁶, 05849-1-2015²⁷, 06239-3-2016²⁸, 02522-2—2017²⁹ y 02672-2-2017³⁰, aunque estas resoluciones no están referidas a casos de operaciones no reales, evidencian la aplicación de la teoría de la carga probatoria dinámica en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal determinando si la Administración Tributaria o el contribuyente tuvieron la mejor condición para probar el hecho determinado, la sanción impuesta o la devolución solicitada.

²² Caso referido a la multa del numeral 1 del artículo 176° del Código Tributario. En voto discrepante, se expone la teoría de la carga probatoria dinámica y traslada la carga de probar a la Administración Tributaria puesto que la recurrente mantuvo suspendido el RUC.

²³ Exponiendo la teoría de la carga probatoria dinámica se indica que “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 62º del Código Tributario para el ejercicio de su facultad fiscalizadora”.

²⁴ Referido a recuperación de capital invertido, la Administración traslada la carga de la prueba a la recurrente teniendo en cuenta la teoría de la carga probatoria dinámica, puesto que es éste quien debe probar que no utilizó el inmueble materia de autos para la generación de rentas gravadas.

²⁵ El caso está referido a servicios profesionales no sustentados, se expone la teoría de la carga probatoria dinámica se indica que “(...) era la recurrente la que estaba en mejor posición para acreditar la fehaciencia de la operación dado que las pruebas correspondientes están en el ámbito de las partes que, según ella misma afirma, participaron en el contrato y en la prestación de servicios objeto de las facturas, lo que no hizo durante la fiscalización (...)”

²⁶ La Administración Tributaria repara la renta neta del ejercicio 2007, en alusión a la teoría de la carga probatoria dinámica, el Tribunal Fiscal manifiesta que la carga de la prueba recae en la recurrente, pues quien es la que alega un hecho delictuoso y debe ejercer la acción judicial correspondiente.

²⁷ La acreditación de la causalidad de un gasto le corresponde a la recurrente, puesto que ella se encuentra en mejores condiciones de probar que el gasto era razonable, en atención a la teoría de la carga probatoria dinámica.

²⁸ Respecto a la acreditación de la causalidad del gasto, en atención a la teoría de la carga probatoria dinámica, el Tribunal Fiscal indica que era la recurrente quien está en mejores condiciones de probar que el gasto era razonable.

²⁹ Caso referido a la recuperación de capital invertido, considerando la teoría de la carga probatoria dinámica, se menciona que la recurrente era quien estaba en mejores condiciones de probarla utilización de los bienes inmuebles.

³⁰ Caso referido a la recuperación de capital invertido, en atención a la teoría de la carga probatoria dinámica, “en el caso de autos era la recurrente quien se encontraba en mejores condiciones que la Administración para probar la oportunidad en la que (...) realizó el pago del precio de las referidas acciones, por lo que considero que no corresponde trasladar la integridad de la carga de la prueba a la Administración (...)”

Entonces, a partir de esta teoría de las cargas probatorias dinámicas, debe concluirse que la carga de la prueba no sólo es para quien alegue los hechos, sino para quién esté en mejor posición o condición de hacerlo y en la práctica, esta nueva teoría aplicada por el Tribunal Fiscal desplazaría la carga de la prueba a quien esté en mejores condiciones de hacerlo, es decir a la Administración Tributaria o al contribuyente para aportar pruebas en los procedimientos de fiscalización tributaria en los que se observe la realidad de las operaciones que sustentan el crédito fiscal.

2.6. El acto administrativo, la motivación y la preclusión de la prueba

La razón del estudio del acto administrativo y su debida motivación en este punto, es porque en el ámbito tributario la Administración Tributaria emite actos administrativos como la Resolución de Determinación³¹, Orden de Pago³², Resolución de Multa³³, Resolución de Intendencia (como las resoluciones de internamiento de vehículos, las resoluciones que resuelven los reclamos, entre otras), las que merecen su estudio, puesto que la Resolución de Determinación y las Resoluciones que se pronuncian por los reclamos interpuestos por los contribuyentes que están vinculadas al tema de investigación de la prueba en la fiscalización de operaciones no reales.

Por su parte el Tribunal Fiscal resuelve las apelaciones emitiendo resoluciones que son consideradas actos administrativos.

Con relación a la preclusión de la prueba, interesa en esta parte analizar si en el ámbito tributario se cierra toda posibilidad de presentar pruebas fuera de los plazos establecidos en el Reglamento de Fiscalización y el Código Tributario.

2.6.1. El acto administrativo

De acuerdo al artículo 1° de la LPAG:

Son actos administrativos, las declaraciones de las entidades que, en el marco de normas de derecho público, están destinadas a producir efectos jurídicos sobre los intereses, obligaciones o derechos de los administrados dentro de una situación concreta.

³¹ Artículos 61°, 75° y 76° del Código Tributario.

³² Artículos 61°, 75° y 78° del Código Tributario.

³³ Artículos 61° y 75° del Código Tributario.

A partir de este concepto definido en la propia LPAG, permite el conocimiento a los administrados de la exteriorización de las decisiones de la administración pública, y en el caso del ámbito tributario de la Administración Tributaria, cuyo efecto jurídico será el cobro del tributo, multa o sanción.

En doctrina tres autores consultados Cosculluela (1993, p. 307), García de Enterría y Tomás-Ramón (2013, p. 593) coinciden en que el acto administrativo es esencialmente unilateral. Esto implica que la autoridad competente, -como es el caso de la administración tributaria en los procedimientos tributarios- emite sus actos administrativos, como son resoluciones de intendencia, resoluciones de multa y determinación, órdenes de pago, sin que medie la intervención del contribuyente.

A manera de descripción, el autor García de Enterría y Tomás Ramón señala que los elementos del acto administrativo son: “subjetivos (Administración, órganos, competencia, investidura, legítima del titular del órgano), objetivos (presupuesto de hecho, objeto, causa, fin) y formales (procedimiento, forma de la declaración) (2006: 548).

Finalmente, para la validez de un acto administrativo conforme al artículo 3° de la LPAG, se requiere la concurrencia de cinco requisitos: la competencia, objeto o contenido, finalidad pública, motivación y procedimiento regular. Sin estos el acto administrativo devendría en nulo conforme con lo establecido en el artículo 10° de la LPAG.

2.6.2. La motivación

Dentro del marco normativo peruano uno de los requisitos para la validez del acto administrativo es la motivación, es así que, el numeral 5 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú, eleva a categoría de principio la motivación siendo una exigencia constitucional en todo acto administrativo. Eso hace que la Administración Tributaria en sus resoluciones de determinación, multa o resoluciones de intendencia, según García de Enterría y Tomás-Ramón en primer término, se obligue a fijar los hechos como punto de partida e incluirlos en un supuesto normativo; y, en un segundo término, a razonar la norma jurídica que se aplica al caso (2013, p. 611), considerando su análisis en la parte considerativa del acto.

Motivar, para De Barros Carvalho, es fundamentar el acto jurídico y es el fisco quien tiene que ofrecer las pruebas que pudieran haberse actuado en el procedimiento en relación a la hipótesis normativa (Citado por Del Padre 2014, 2012, pp. 285-286). Para Chau y Garay la prueba constituye una condición para motivar el acto administrativo que será emitido por la SUNAT y el Tribunal Fiscal (2014, p. 215). Esta conexión entre prueba y motivación genera una dependencia necesaria en el acto administrativo porque, sin motivación el acto administrativo es nulo.

2.6.2.1. La motivación en la LPAG

Para Del Padre “La motivación compone el propio acto administrativo, consistiendo en la descripción del motivo del acto, situada en el antecedente de la norma individual y concreta” (2012, p. 336). Este contenido coincide con la descripción hecha en el inciso 4 del artículo 3° de la LPAG respecto a la motivación: “El acto administrativo debe estar debidamente motivado en proporción al contenido y conforme al ordenamiento jurídico”. Asimismo, el artículo 6° de la LPAG, obliga a la Administración Tributaria a motivar sus actos administrativos. Hasta aquí, la LPAG y la doctrina citada indican que, en la motivación del acto, el hecho debe analizarse bajo un supuesto normativo del ordenamiento jurídico nacional.

2.6.2.2. La motivación en el Código Tributario

En el contexto del derecho tributario, la obligación de la Administración Tributaria de motivar sus actos se encuentra regulada en los artículos 103° y 129° del Código Tributario, y debe constar en los respectivos instrumentos o documentos; asimismo, la Administración Tributaria, decidirá sobre todas las cuestiones planteadas por los interesados y todo aquel cuestionamiento expuesto en el expediente. A esto debe sumarse que, las cuestiones o cuestionamientos deberían respaldarse en pruebas para una mejor decisión de la administración.

Las resoluciones de determinación, multa, intendencia, así como las órdenes de pago, entre otros instrumentos o documentos, son considerados actos administrativos en materia tributaria. Para efectos del control y cumplimiento de las obligaciones tributarias, la resolución de determinación se considera un acto administrativo importante de la fiscalización en materia tributaria su regulación se encuentra en el artículo 76° del Código Tributario y la exigencia de requisitos, entre ellos la motivación, en el artículo 77° del mismo código. Prescindir de los requisitos de las resoluciones de determinación

y de otros actos administrativos tributarios, acarrea su nulidad conforme lo establece el inciso 2 del artículo 109° del Código Tributario.

2.6.2.3. La motivación en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional

En este punto abordaremos el desarrollo de la motivación del acto administrativo en la perspectiva del Tribunal Constitucional, citando para esto algunas resoluciones que a continuación pasamos a desarrollar.

2.6.2.3.1. Sentencia recaída en el Exp. 0090-2004-PA/TC de fecha 05 de julio del 2004³⁴

En el segundo párrafo del fundamento 31 de esta sentencia, el Tribunal Constitucional indica que “la motivación debe otorgar seguridad jurídica al administrado y permite al revisor apreciar la certeza jurídica de la autoridad que decide el procedimiento”. Esta precisión de seguridad jurídica al administrado y certeza jurídica para el revisor, permite cautelar el interés del administrado por obtener una decisión motivada de la administración tributaria.

2.6.2.3.2. Sentencia recaída en el Exp. 0091-2005-PA/TC³⁵ de fecha 18 de febrero del 2005

En el fundamento 9 de esta Sentencia, el Tribunal Constitucional resalta la importancia del derecho a la motivación de las resoluciones administrativas, y precisa que la motivación es el “razonamiento jurídico explícito entre los hechos y las leyes que se aplican”. Esta congruencia entre los hechos y las normas aplicables para el caso generan la certeza jurídica explicada en el fundamento 31 de la Sentencia recaída en el Exp. 0090-2004-PA/TC.

³⁴ Recurso extraordinario interpuesto por persona natural contra la sentencia expedida por la Primera Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Lima que declaró improcedente la acción de amparo de autos.

³⁵ Recurso extraordinario interpuesto por persona natural y otra contra la resolución de la Sala Civil de la Corte Superior de Justicia de Ica, que declara improcedente la acción de amparo.

2.6.2.3.3. Sentencia recaída en el Exp. 02192-2004-PA/TC³⁶ de fecha 11 de octubre del 2004

En el fundamento 8 el Tribunal Constitucional que con respecto a la motivación de las decisiones administrativas carece de una norma constitucional explícita; sin embargo, ésta se encuentra de manera implícita en el principio constitucional de la organización del Estado Democrático regulado en los artículos 3º y 43º de la Constitución. En este orden a través de esta sentencia, el Tribunal Constitucional encuentra el rango constitucional a la motivación, obligando a los entes administrativos a fundamentar sus actos administrativos con la finalidad de no vulnerar los derechos de los administrados.

2.6.2.3.4. Sentencia recaída en el Exp. 02192-2004-PA/TC

Con relación a los requerimientos, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, estableció que la Administración Tributaria debe motivar sus requerimientos y señala que, si bien la Administración goza de las atribuciones fiscalizadoras, ello no implica que no tenga que motivar adecuadamente sus requerimientos, más aún, cuando la información requerida no determina por sí misma una finalidad de relevancia tributaria evidente. Esta precisión del Tribunal Constitucional permite a los sujetos fiscalizados conocer el motivo del pedido de información o de documentación que realiza la Administración Tributaria.

2.6.3. Preclusión de la Prueba o Principio de eventualidad

A efectos de tener una idea de preclusión, debemos tener en cuenta que en el proceso o procedimiento existen etapas o fases que van concluyendo conforme avanzan los procedimientos. Según Ariano, una vez cerrada la etapa o fase los administrados o contribuyentes no pueden realizar actos correspondientes a la etapa o fase anterior (2009, p.73). En sede administrativa tributaria, en el caso de la fiscalización, las actuaciones de pruebas van precluyendo al cierre de cada requerimiento.

La responsabilidad que se traslada a las partes para presentar pruebas según Whittingham debe de hacerse cuidando los plazos a fin de tener certeza procesal (2005, pp. 24-26). Luego de vencidos los plazos para la presentación de pruebas (incluyendo

³⁶ Recurso extraordinario interpuesto por personas naturales contra la resolución de la Sala Especializada en lo Civil de Tumbes, que declaró improcedente su acción de amparo.

los alegatos o escritos) de los contribuyentes, la Administración Tributaria debe fundamentar con pruebas sus afirmaciones, lo que se verá reflejado en la motivación del acto administrativo tributario. Entonces, la preclusión debe entenderse según Bustamante en que los medios probatorios deben ser ofrecidos dentro del procedimiento y en el plazo establecido en las normas (1997, p. 179) con la finalidad de evitar que las partes actúen pruebas pasado el plazo para presentarlas.

En el esquema del procedimiento tributario, si bien los contribuyentes pueden presentar pruebas durante la fiscalización, no serán tomadas en cuenta si son presentadas fuera del plazo otorgado en los requerimientos. En el procedimiento contencioso tributario tampoco serán merituadas las pruebas que en etapa fiscalización no hayan sido presentadas, existiendo una excepción en este procedimiento contencioso, a fin de garantizar el derecho a la defensa, en los casos en que el contribuyente acredite que su presentación no haya sido por culpa suya y afiance o pague el monto vinculada a las pruebas que se requiere sean admitidas, así lo establece el artículo 141° del Código Tributario.

2.7. Conclusión del Capítulo

En este capítulo se abordó el rol protagónico de la prueba en el derecho tributario, teniendo en cuenta su importancia, la aproximación a su concepto en el derecho tributario y su falta de regulación, no obstante, nos apoyamos en la doctrina para tener la idea del concepto de prueba.

Asimismo, se precisó el enfoque constitucional de la prueba y en jurisprudencia del Tribunal Constitucional. Analizamos los conceptos de la carga de la prueba, el acto administrativo, la motivación en sede administrativa y la preclusión de la prueba.

Estos puntos nos permitirán desarrollar el siguiente capítulo referido a la fiscalización tributaria de las operaciones no reales, puesto que, están basados en actos administrativos por parte de la Administración Tributaria.

CAPÍTULO 3: OPERACIONES NO REALES

3.1. Introducción

El presente trabajo de investigación se centra en la carga de la prueba en la fiscalización de operaciones no reales desde la perspectiva del IGV y en esta parte desarrollaremos todo lo referente a las operaciones no reales y la fiscalización de ésta figura.

En el Perú, el IGV se aplica desde 1973 de acuerdo al Decreto Ley N° 19620 – Se sustituye el impuesto de timbres por un nuevo sistema tributario que permitirá contrarrestar distorsiones económicas – y se introduce a la legislación nacional con los términos Impuesto General a las Ventas a partir del Decreto Legislativo N° 190, publicado en fecha 15 de junio de 1981 y vigente desde el 01 de noviembre del 1981. En las normas mencionadas no existe referencia a “una operación real” u “operación no real”.

Con los cambios efectuados por el Estado Peruano en el año 1993, a través del Decreto Legislativo N° 771 – Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, publicado el 31 de diciembre de 1993 se estableció en el artículo 2° que el Impuesto General a las Ventas es un tributo para el Gobierno Central.

Por otra parte, de acuerdo a lo señalado en el capítulo 1, según la SUNAT³⁷, en el año 2016 la recaudación efectuada por el concepto del IGV fue de más de 31,040 mil millones de soles, convirtiéndose en el 34% del total del ingreso tributario al gobierno central. Asimismo, el nivel de evasión del IGV en el ejercicio 2014 fue de 31.4%. La evasión en el IGV constituye una de las razones de la fiscalización a las operaciones no reales. Frente a esta situación, las SUNAT realizó acciones de fiscalización (procedimiento de fiscalización y verificación) a los contribuyentes; siendo que, en los ejercicios 2013 a 2016 estas acciones fueron de 287,194 (2013), 346,755 (2014), 410,166 (2015) y 435,000 (2016). Aunque, de estos datos de acciones de fiscalización no tenemos la precisión de los sectores fiscalizados y los tipos de reparo realizados por la SUNAT; sin embargo, se precisa en Nota de Prensa N° 061-2015 de la SUNAT, que la evasión en el IGV por operaciones no reales puede generar el dejar de recaudar 5,000 millones de soles aproximadamente y que involucra alrededor de 80,000 contribuyentes. A partir de estos datos, se hace importante el estudio jurisprudencial de la fiscalización

³⁷ <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planestrategico/memoria/memoria2016.pdf>

de las operaciones no reales, para tener certeza de quién debe probar si una operación existe.

3.2. Operaciones no reales

El 22 de abril de 1996, por delegación de facultades del poder legislativo al ejecutivo para legislar en materia tributaria, se promulgó el Decreto Legislativo N° 821 - Nuevo Texto de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Es a partir de esta norma que se introduce, en el artículo 44°, los términos “operación real”³⁸.

Sin embargo, en el año 2004, el artículo 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo fue sustituido por el artículo 14° del Decreto Legislativo N° 950 publicado el 03 de febrero de 2004, cuyo principal cambio es la inclusión de los términos “nota de débito”. Con esta sustitución se precisa aún más los supuestos para que se configuren las operaciones no reales.

Asimismo, para efectos de nuestra investigación, debe tenerse en cuenta que la base legal de las operaciones no reales se encuentra en el artículo 44° del TUO de la Ley del IGV³⁹ (en adelante Ley del IGV) y los numerales 2.4 y 15 del artículo 6° del Reglamento

³⁸ “El comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en ella, por el responsable de su emisión. El que recibe el comprobante de pago no tendrá derecho al crédito fiscal”.

³⁹ **ARTÍCULO 44 de la Ley del IGV. - COMPROBANTES DE PAGO EMITIDOS POR OPERACIONES NO REALES**
El comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión.

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

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

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

b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En caso que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal. Para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.

La operación no real no podrá ser acreditada mediante:

1) La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o,

2) La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

del IGV⁴⁰. En el artículo 44° de la Ley del IGV se describe la configuración de las operaciones no reales, las dos situaciones en las que se considera operación no real y la forma como no debe ser acreditada una operación no real.

A partir de esta cita, analizaremos el contenido de las operaciones no reales, es así que advertimos del artículo 44° del T.U.O. de la Ley del IGV citado existen dos supuestos de operaciones no reales:

a) El primer supuesto es el señalado en el inciso a) del artículo 44°, referido a las operaciones no reales por la inexistencia de una operación contenida en un comprobante de pago, importando en este caso la probanza de la realidad de la operación para evitar el desconocimiento del crédito fiscal mas no así al emisor del comprobante de pago o nota

⁴⁰ **Artículo 6° del Reglamento de la Ley del IGV.** - La aplicación de las normas sobre el Crédito Fiscal establecidas en el Decreto, se ceñirá a lo siguiente:

2. Documento que debe respaldar el crédito fiscal

2.4. Cuando se presenten circunstancias que acarreen la pérdida del crédito fiscal pero que permitan su subsanación y circunstancias que acarreen dicha pérdida de manera insubsanable, incluyendo aquellas que configuran operaciones no reales de conformidad con el artículo 44° del Decreto, el crédito fiscal se perderá sin posibilidad de subsanación alguna.

15. Operaciones no reales

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

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

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

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

a) Son aquellas en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no ha realizado verdaderamente la operación mediante la cual se ha transferido los bienes, prestado los servicios o ejecutado los contratos de construcción, habiéndose empleado su nombre, razón social o denominación y documentos para aparentar su participación en dicha operación.

b) El adquirente mantendrá el derecho al crédito fiscal siempre que cumpla con lo siguiente:

i) Utilice los medios de pago y cumpla con los requisitos señalados en el numeral 2.3 del Artículo 6°.

ii) Los bienes adquiridos o los servicios utilizados sean los mismos que los consignados en el comprobante de pago.

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

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

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

de débito, esto de acuerdo a criterios establecidos entre otros en las RTF N° 3930-1-2015, 10151-1-2015, 10402-1-2015, 3930-1-2015 y 03078-3-2017.

b) El segundo supuesto es el señalado en el inciso b) del artículo 44°, en este literal se configura a las operaciones no reales cuando el emisor del comprobante de pago no realizó la operación, es decir el emisor no es el verdadero proveedor consignado en la factura dejándose a salvo el derecho al crédito fiscal si es que se acredita el medio de pago efectuado por la operación, de acuerdo con el criterio establecido en la RTF N° 3930-1-2015 y 03078-3-2017.

Por otra parte, el artículo 44° del T.U.O. de la Ley del IGV tiene su concordancia con el numeral 15 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Estas normas configuran la reglas para quien decepciona comprobantes de pago o nota de débito por operaciones no reales así como el momento en que se configura una operación no real; sin embargo, la norma no es clara al establecer los criterios de simulación (relativa o absoluta) respecto a un hecho con incidencia tributaria, puesto que para que una operación sea considerada como no real no bastaría el incumplimiento de requisitos formales sino que debe ser probada por la Administración Tributaria, situación que no es contemplada en las normas citadas.

3.2.1. Operaciones no reales en la legislación extranjera

Al igual que en el punto 2.5.5. del presente trabajo, se consideró legislación de Chile y México teniendo en cuenta sus vínculos económicos, puesto que estos países forman parte de la Alianza Pacífico.

3.2.1.1. Chile

La Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios en Chile⁴¹ en el inciso 5° del artículo 23° denomina a las operaciones no reales como “facturas no fidedignas o falsas” y desconoce el derecho al crédito fiscal contenido en esos documentos cuando no cumplen las exigencias normativas o que hayan sido entregados por personas que no son contribuyentes del Impuesto a las Ventas. Esta norma tiene similitud con la legislación de operaciones no reales en Perú, puesto que el objetivo del artículo 44° de la Ley del IGV es

⁴¹ Contendida en el Decreto Ley N° 825, reemplazado por el Decreto Ley N° 1.606 y actualizado a la Ley N° 21.045, D.O. de 3 de noviembre de 2017.

también el desconocimiento del crédito fiscal por esta causa.

Con la finalidad de hacer mayor referencia a la norma chilena, mediante RIT⁴² GR-15-00092-2014 de fecha 04 de febrero de 2016 el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana de Chile indicó que en aplicación del inciso 5° del artículo 23° de la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios exige además del pago por las ventas o servicios prestados para la existencia de la operación. Similar criterio jurisprudencial se aplica en Perú, puesto que la Resolución N° 00120-5-2002 indica que no es suficiente cumplir con lo establecido en la Ley del IGV sino que se debe acreditar que la operación se efectuó.

3.2.1.2. México

La legislación en México, de acuerdo al artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación⁴³ califica a los comprobantes fiscales como simulados si es que los responsables de la compra de un bien o la prestación de un servicio no demuestran previo procedimiento que existieron tales operaciones y en consecuencia la autoridad fiscal determina el crédito fiscal que corresponden a las comprobantes simulados.

En la legislación mexicana utiliza los términos comprobantes fiscales simulados al referirse a operaciones inexistentes, norma que coincide en denotar el acto simulado con lo referido en el artículo 44° del TUO del IGV.

3.2.2. Definición de operaciones no reales

La legislación en materia tributaria no ha previsto definición de una operación calificada como no real, así se evidencia del artículo 44° de la Ley del IGV referida. Para los autores Delgado y Zapata, tal vez, una de las razones de la indefinición legislativa de operaciones no reales, sea que el legislador consideró que el concepto realidad es de sentido común (2001, p. 280; 2010, p.587), para estos autores resultaría innecesario una definición al respecto. En opinión en contrario, suponer la falta de definición considerando que el término realidad es de carácter común no debe limitar que técnicamente se defina una operación no real, puesto que de manera general el

⁴² RIT son las abreviaturas de Rol Interno del Tribunal, mediante el cual se asigna un número que identifica a un proceso judicial en Chile.

⁴³ Texto vigente de acuerdo a la última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 25 de junio de 2018.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española refiere que el término realidad significa “Existencia real y efectiva de algo” o “Verdad, lo que ocurre verdaderamente”. Sin embargo, esa significación general no explica el contexto en el que se desarrolla técnicamente una operación no real en el ámbito tributario vinculada al pago del IGV, por lo que es necesario contar con una definición de operaciones no reales.

Antes de la modificatoria en el año 2004 del artículo 44° de la Ley del IGV, el Tribunal Fiscal mediante Resolución N° 01759-5-2003⁴⁴ se pronunció con relación a reparos por “adquisiciones acreditadas con facturas de compras falsas” de los ejercicios 1996 y 1997, entendidas ahora como operaciones inexistentes u operaciones no reales, e indicó:

(...) una operación es inexistente si se dan alguna de estas situaciones:

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

En las Resoluciones N° 08999-2-2007, 01580-5-2009 entre otras, el Tribunal Fiscal además de lo establecido en la RTF N° 01759-5-2003 señaló “que una operación es no real si se llega a establecer que alguna de las partes (vendedor o comprador) o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en el comprobante de pago reparado”. Con relación a estos criterios o aproximación a definición de operaciones no reales mencionadas en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 01759-5-2003, 08999-2-2007, 01580-5-2009, las operaciones inexistentes están referidas a la adquisición de bienes, es ese entender lo manifestado por el Tribunal Fiscal en la definición de operaciones no reales debe abarcar también lo concerniente a la prestación de servicios. Además, debemos advertir que no encontramos referencia de los casos de operaciones no reales por venta o prestación de servicios indicados en facturas clonadas o falsas, con estas observaciones y la inclusión de éstas podría tenerse una mejor definición de las operaciones no reales.

3.2.3. Crédito Fiscal y las operaciones no reales

⁴⁴ Resolución de observancia obligatoria; sin embargo, el criterio de observancia obligatoria señalada en esta resolución no está referida a reparos por operaciones no reales.

En las fiscalizaciones por operaciones no reales vinculados al IGV, se verifica si los contribuyentes tienen derecho al crédito fiscal, puesto que la SUNAT presume que las operaciones realizadas por los contribuyentes son inexistentes salvo se pruebe lo contrario.

El Impuesto General a las Ventas y a la Renta, son dos de los impuestos más importantes del Sistema Tributario Nacional que las empresas (personas naturales o jurídicas) soportan al realizar sus actividades económicas vinculadas a los aspectos tributarios.

Con relación al Impuesto General a las Ventas al que también se le denomina Impuesto al Valor Agregado, que es materia de estudio en esta investigación, el Tribunal Fiscal de Perú mediante RTF N° 1374-3-2000 de fecha 20 de diciembre del año 2000, se pronunció respecto a la técnica legislativa de este impuesto en el sentido de que el legislador adoptó “la técnica del impuesto plurifásico no acumulativo sobre el valor agregado calculado con el método de sustracción sobre base financiera de impuesto contra impuesto, con derecho a un crédito fiscal con deducciones amplias”. El objetivo principal de este impuesto según Villanueva es gravar el consumo de los bienes y servicios finales (2009, p. 15).

En el mismo sentido, la estructura del IGV de acuerdo con Luque (2001, p. 174) es el “método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto”; lo que técnicamente se entiende como lo dice Córdova (2001, p. 235) “[...] un impuesto plurifásico no acumulativo [...]” afirmación que coincide con el autor Villegas (2001, p. 689). Estas precisiones, significan en concreto, gravar las etapas intermedias de bienes y servicios lo que implica neutralidad del impuesto, así como realizar la traslación del impuesto al consumo final a través del crédito fiscal.

El crédito fiscal según Villegas es la recuperación del IGV facturado y pagado en una etapa intermedia o anterior (2001, p. 689) a través de la deducción. Es así como las empresas al ser contribuyentes, tienen la posibilidad de reducir o deducir el pago del IGV realizado en etapa anterior a través del denominado crédito fiscal que forma parte de la estructura del Impuesto General a las Ventas en Perú.

En Perú, la atribución del derecho al crédito fiscal tiene origen legal (Villanueva, 2009 p. 296) y al tener punto de inicio en ley, se establecen condiciones para ejercer este

derecho y salvaguardar la neutralidad del IGV, los que se encuentran establecidos como requisitos en los artículos 18° y 19° del TUO de la Ley del IGV: i) sustancial y ii) formal.

3.2.3.1. Requisitos Sustanciales

Los requisitos sustanciales determinan la validez del crédito fiscal y para ello, se requieren de la presencia de dos requisitos, que se encuentran normados en el artículo 18° del TUO de la ley del IGV⁴⁵:

a) Estén consideradas como gasto o costo de la empresa según la ley de Impuesto a la Renta.

Los principios y estructuras técnicas del IGV y del Impuesto a la Renta son diferentes y no se vinculan, por eso la Relatoría del VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario en documento de ponencia general realizado por Luque indica que en aplicación técnica de la estructura del IGV y con la finalidad de no romper la neutralidad del impuesto es que el único requisito para tener derecho al crédito fiscal es ser contribuyente del impuesto o no ser consumidor final (2001, p. 228).

El inciso a) del artículo 18° de la Ley del IGV exige que las compras deben estar gravadas con el IGV con el fin de utilizarlo como gasto o costo según la Ley del IR, según Villanueva es de obligatoriedad que las compras efectuadas se utilicen para el cumplimiento de las actividades empresariales, en ese sentido sino guardan relación de causalidad con el giro de la empresa tampoco dan lugar al crédito fiscal. Asimismo, teniendo en cuenta las diferencias técnicas de cada impuesto y para tener derecho al crédito fiscal el autor amplía que este requisito sustancial no exige la deducción del gasto o costo para fines del IR sino que tiene que existir un vinculación causal con las actividades que realice la empresa (2009, p. 297), a lo que podemos agregar que las

⁴⁵ Artículo 18° del TUO de la Ley del IGV:

“El crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

- a. Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aún cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto. Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.
- b. Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto.

adquisiciones que realice la empresa deben ser objetivas para que cumplan con la relación de causalidad con el giro de la empresa, es decir que el gasto sea permitido en el IR.

b) Las operaciones gravadas se destinen al pago del Impuesto

Puntualmente, precisamos que este requisito tiene como objetivo principal recaudar, excluyendo en este punto las exoneraciones e inafectaciones, puesto que como manifiestan Sáenz (2001, p. 351) y Risso (2001, p. 322) las operaciones exentas o inafectas no permiten la deducción del impuesto.

3.2.3.2. Requisitos formales

La Ley del IGV prevé requisitos formales para ejercer el derecho del crédito fiscal, estos requisitos según Villanueva son deberes que tienen la finalidad de facilitar a la SUNAT su potestad fiscalizadora y comprobar que los contribuyentes cumplan sus obligaciones tributarias como el pago de impuestos de acuerdo a su verdadera capacidad económica, asimismo la enumeración en el artículo 19° de la Ley del IGV agrega el mismo autor que no debe entenderse como requisitos para la obtención del derecho al crédito fiscal puesto que su falta de cumplimiento (parcial, tardío o defectuoso) no haría que el derecho al crédito fiscal se pierda (2009, p. 329). Entonces la falta de cumplimiento de los requisitos formales (parcial, tardío o defectuoso) no debe afectar el derecho al crédito fiscal.

3.2.4. Simulación

La simulación es una figura que se suele utilizar para ocultar actividades, se encuentra regulada en los artículos 190° a 194° del Código Civil y en el ámbito tributario se utiliza para evadir impuestos. En las operaciones no reales, se busca dar validez a un negocio a través de un comprobante de pago ilegal, según Villanueva se trataría entonces de una simulación absoluta (2014, p. 423).

Los autores Borda (1999, p. 351), Brebbia (1995, p. 291) y Muñoz (1972, p.114) concuerdan que el acto simulado es aquel que tiene una apariencia distinta o contraria a la realidad. Es decir que el acto simulado no tiene existencia y las partes acuerdan un negocio ficticio con la finalidad de ocultar actos diferentes al simulado. En las operaciones no reales, la adquisición de facturas (falsas) sin que haya un acto existente,

como por ejemplo, la compra de cemento en una empresa dedicada al rubro de la construcción, sirve para disminuir el pago del IGV, lo que es considerado como un acto simulado en el ámbito civil u operación no real en el ámbito tributario.

De acuerdo al Código Civil, las clases de simulación son: i) absoluta, ii) relativa y iii) parcial. Para tener precisión en qué clase de simulación se encuentra una operación no real desarrollaremos brevemente esta clasificación.

3.2.4.1. Simulación absoluta

El artículo 190° del Código Civil señala que “[p]or la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo”. Los autores Borda (1999, p. 353) y Brebbia (1995, p. 305) coinciden en que en la simulación absoluta el acto es ficticio y no esconde un acto verdadero. La norma del Código Civil y la doctrina citada, tienen la misma connotación puesto que en la simulación absoluta el acto no existe en la realidad.

3.2.4.2. Simulación relativa

El artículo 191° del Código Civil señala que “[c]uando las partes han querido concluir un acto distinto del aparente, tiene efecto entre ellas el acto ocultado, siempre que concurra los requisitos de sustancia y forma y no perjudique el derecho del tercero”. Los autores Vidal (1985, p. 328), De Castro (1985, p. 334), Borda (s/a, p. 354) y Brebbia (1995, p. 306) coinciden que en la simulación relativa un acto verdadero se oculta con otro acto aparente. De acuerdo con la norma y los autores citados, en la simulación relativa se disfraza el acto verdadero, disimulando con otro acto.

3.2.4.3. Simulación parcial

El artículo 192° del Código Civil regula la simulación parcial del acto jurídico, de acuerdo a esta norma en el acto se brindan datos inexactos y además se da la figura de una interpósita persona. Respecto a los datos inexactos un ejemplo que ayuda entender este punto es el ocultamiento del precio real en la venta de un bien inmueble con la finalidad de pagar menos impuestos en donde sólo el vendedor y el comprador conocen el precio real del bien. Ahora la intervención de una interpósita persona debe entenderse como la participación de una persona quien no es el verdadero destinatario de los bienes o derechos puesto que este sólo presta su nombre (prestanombre) en el acto jurídico tomando el lugar del verdadero titular del acto, a esta interpósita persona se le conoce también como testafarro.

3.2.4.4. En conclusión

De acuerdo con los incisos a) y b) del artículo 44° de la Ley del IGV a pesar de que se emite un comprobante de pago y en éste contenga el nombre de un emisor, la operación gravada es inexistente puesto que no se realizó en la realidad la operación, es decir, estamos en la figura de la simulación absoluta conforme lo establece el artículo 191° del Código Civil, por lo que coincidimos con el autor Villanueva citado en el punto 3.2.4.

3.3. Aspectos puntuales de la fiscalización tributaria.

3.3.1. Nociones generales respecto a la fiscalización

El diseño de la SUNAT fundacional en la década del 90, según Estela incluía un diagnóstico en donde se identificó metas para reducir el nivel de incumplimiento de las obligaciones tributarias y se trazó la estrategia para alcanzarlas. Es así que, se puso en marcha un plan que conllevó, entre otros aspectos, a la elaboración de una estructura institucional con la finalidad de atribuir funciones específicas a la administración tributaria. Estas eran: i) recaudación, ii) fiscalización, iii) cobranza y iv) sanción, teniendo para el ejercicio de estas funciones una autonomía técnica (2002, 83-84). Es en esta estructura inicial de la Administración Tributaria, se planteó la fiscalización tributaria con el objetivo de controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes: con y sin beneficios, exonerados, inafectos y con baja de RUC.

La fiscalización es una facultad de la Administración Tributaria, establecida en el artículo 61° del Código Tributario, donde se dispone que la determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por esta. Dicha facultad está vinculada a la facultad de determinación, también establecida en el Código Tributario en el literal b) del artículo 59°, que otorga la posibilidad de que la Administración Tributaria verifique la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identificando al deudor tributario, señalando la base imponible y la cuantía del tributo.

El Tribunal Fiscal al resolver una queja referente a la adopción de medidas cautelares previas por parte de la Administración Tributaria se pronuncia con relación al procedimiento de fiscalización y mediante RTF 10907-5-2008 señaló que:

[E]l procedimiento de fiscalización se presenta como una ordenación de actos procedimentales conducentes a la emisión de actos finales o resoluciones mediante los cuales la Administración Tributaria determinará la situación tributaria de un contribuyente, teniendo cada acto final o procedimental carácter independiente, y pudiendo este último a su vez originarse en un subprocedimiento específico

El literal e) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento de Fiscalización precisa que la fiscalización es un procedimiento. Al estar estructurada como procedimiento, sirve como un medio para verificar la correcta determinación de la obligación tributaria y en consecuencia generar un acto administrativo debidamente fundamentado, lo que se entiende como la Resolución de Determinación.

3.3.2. Facultad de fiscalización

3.3.2.1. Límites a las potestades de fiscalización y determinación

La discrecionalidad es un punto importante de discusión, puesto que el Código Tributario no ha establecido límites para el actuar de la administración tributaria. Al respecto, Paolinelli, refiere que no debe existir libre albedrío en el otorgamiento de facultades a la administración tributaria y que más bien deben estar regladas (1995, p. 192). Asimismo, con relación a las facultades otorgadas a la administración tributaria, Zolezzi indica que la facultad discrecional para la Administración Tributaria debe ser mínima o de ser el caso eliminada (1995, p. 218); con la finalidad de evitar excesos en la actuación de los entes tributarios, posición en contrario la de Muñoz-Najar al indicar que en el Código Tributario la facultad discrecional para la Administración Tributaria no tiene exceso de facultades, el problema de la discrecionalidad radica en la ausencia de una política institucional que posibilite el uso con límites de las facultades discrecionales (1995, p. 226). Estas formas de cómo abordar los límites sólo refieren supuestos generales. Sin embargo, es importante establecer que la Constitución Política es el principal límite a estas facultades de la administración tributaria.

Puesto que la facultad de fiscalización debe ser ejercida de manera razonable, teniendo en cuenta los preceptos de la Constitución Política del Perú, en jurisprudencia, el Tribunal Constitucional a través de la Sentencia N° 4168-2006-PA/TC ha indicado que mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración Tributaria, mayor será la

exigencia de la motivación de los actos, a fin de distinguir un acto arbitrario y un acto discrecional.

3.3.2.1.1. Selección de contribuyentes a fiscalizar

Uno de esos puntos que los contribuyentes desconocen es la forma cómo la administración tributaria los selecciona para realizar un procedimiento de fiscalización. Haciendo uso de su facultad discrecional que no necesariamente necesita estar motivada, establecida en la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, selecciona sujetos a fiscalizar, teniendo como referencia las denuncias realizadas por terceros, cruces de información e inconsistencias que la administración tributaria detecta es que se programa la fiscalización a los contribuyentes.

En una publicación de la revista “TRIBUTEMOS” de la SUNAT⁴⁶, puso de manifiesto que el volumen de información con la que cuenta es generado a través de sistemas informáticos y que cuentan con 93 métodos de selección para la fiscalización de contribuyentes. Estos “obedecen a diversos perfiles de incumplimiento tributario, que comprende el tipo y tamaño de contribuyente, tributos afectos, interés fiscal, además indicadores de incumplimiento tributarios”⁴⁷. Dichos métodos de selección obedecerían a lo establecido en el Código Tributario, que la administración tributaria a través de las denuncias o por propia iniciativa⁴⁸ mediante cruces de información, inicia la determinación de la obligación tributaria.

Entonces debemos indicar que antes del inicio formal de la fiscalización con la notificación al sujeto fiscalizado de la Carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento existe un trabajo previo de selección de los sujetos fiscalizados, lo que permite a la SUNAT enfocar la fiscalización en conceptos como el IGV, el IR entre otros, así como establecer el tipo de fiscalización definitiva o parcial y los periodos o ejercicios fiscalizados.

3.3.2.1.2. La declaración jurada del impuesto

⁴⁶ Desconocemos el año de publicación; sin embargo, de la página web de la SUNAT, se sabe que ésta tiene ediciones electrónicas durante los años 2001 a 2003.

⁴⁷ http://www.sunat.gob.pe/institucional/publicaciones/revista_tributemos/tribut119/actualidad_2.ht

⁴⁸ Inciso b) del artículo 60° del Código Tributario

Ésta forma de establecer la determinación de la cuantía del tributo por parte del sujeto obligado a informar, tiene su antecedente para Durán, en el resultado devastador de las organizaciones producto de la II Guerra Mundial. Como consecuencia de ella, los estados europeos propiciaron la creación de sistemas para que los mismos contribuyentes informaran sobre sus deudas tributarias, lo que de forma común denominamos la “autodeterminación” (s/a, p. 5). Ésta autodeterminación, aplicada actualmente en nuestro sistema tributario, obliga al acreedor del tributo a informar sus actividades económicas; sin embargo, esta forma de realizar la declaración no es considerada firme.

La declaración tributaria tiene carácter de declaración jurada y se realiza en forma posterior a la realización de los hechos; pudiendo la administración tributaria, cobrar los tributos dejados de pagar a través de una orden de pago. Asimismo, según Talledo “[a]dquiere el carácter de verdad incuestionable si la Administración no la modifica mediante resolución firme dentro del plazo de prescripción (de la acción del Fisco para determinar la obligación tributaria, que señala el art. 44 del Código Tributario)” (1999, p. 88). Ante esto, el contribuyente tiene la posibilidad de impedir la fiscalización transcurrido el plazo de prescripción, de acuerdo al artículo 47° del Código Tributario⁴⁹. Antes que opere el plazo de prescripción, la administración tributaria tiene la facultad de realizar la fiscalización.

Se ha dicho que la determinación por el contribuyente se mantiene firme, mientras la administración tributaria no la modifique por una determinación firme. No obstante, dentro del plazo de prescripción, el contribuyente también podrá rectificar o sustituir la determinación⁵⁰ en atención a errores existentes de su propia declaración.

3.3.2.2. El deber de colaboración

El fundamento del deber de colaboración se encuentra implícitamente señalado en el artículo 43° de la Constitución Política del Perú. Éste artículo, hace referencia al Estado Social de Derecho, en donde el Estado debe atender a la sociedad, sin interesar que en ellos se encuentren ricos y pobre. A partir de este precepto, el principio de solidaridad cobra importancia, puesto que, de los recursos de todos se sostiene al estado.

⁴⁹ Refiere que la prescripción es sólo a pedido de parte.

⁵⁰ Artículo 88° del Código Tributario.

Teniendo en cuenta que no existe base legal y como consecuencia del principio de solidaridad, se estableció el deber de contribuir, análisis realizado por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 2727-2002-AA/TC. Finalmente, partiendo de la premisa del “deber de contribuir” se extiende el deber de colaborar, análisis realizado también por el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 6089-2006-PA/TC. Es en este sentido que el deber de colaboración con el estado se fundamenta por análisis jurisprudencial en la Constitución Política del Perú.

Entendido el deber de colaboración con la administración tributaria, Durán ha referido que “la declaración tributaria es siempre el cumplimiento de un deber formal y, cuando es un paso necesario para la realización del crédito tributario” (2006, p. 20). En ese sentido y teniendo en cuenta el deber de colaboración, la declaración debe realizarse cuando existe un imperativo normativo, de ahí la connotación de obligación formal.

3.3.2.3. Fiscalización

3.3.2.3.1. Inicio del procedimiento de fiscalización

La fiscalización se inicia con ocasión de la fecha en que surte efectos la notificación al sujeto fiscalizado de la carta que presenta al agente fiscalizador y el primer requerimiento de la Administración Tributaria⁵¹.

En este punto se debe tomar en cuenta una notificación válida de acuerdo a las formas que se establece en el artículo 104° del Código Tributario a fin de evitar nulidades posteriores. Al respecto, en fundamento del Acta de Reunión de Sala Plena N° 2008-206, el Tribunal Fiscal señaló que:

Los actos administrativos son comunicados a los interesados por medio de la notificación, la cual constituye una técnica solemne y formalizada dado que incluye una actuación mediante sujetos encargados que atestiguan la entrega de la copia escrita de un acto. La notificación, por tanto, permite poner en conocimiento del administrado el contenido de los actos administrativos que afectan sus derechos, obligaciones e interés, dotándoles de eficacia.

⁵¹ Artículo 1° del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Por su parte, con relación al fundamento señalado por el Tribunal Fiscal, el numeral 16.1 del artículo 16° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, establece que la eficacia de un acto administrativo es a partir que su notificación legalmente realizada produce efectos. En ese sentido, la Carta que presenta al Agente Fiscalizador y el primer Requerimiento son actos administrativos que para su eficacia requieren que su notificación surta efectos.

A su vez, mediante Resolución N° 02099-2-2003 que constituye precedente de observancia obligatoria, el Tribunal Fiscal señaló en sus considerandos, que:

“En doctrina se distinguen dos momentos respecto de los actos administrativos: el de su existencia y el de su eficacia, entendiéndose que un acto administrativo tendrá existencia cuando en su emisión concurren ciertos elementos constitutivos relacionados con la competencia, voluntad, objeto y forma del mismo, y será eficaz cuando surta efecto frente a las partes interesadas, creando, modificando o extinguiendo relaciones jurídicas entre dichas partes”

Finalmente, aspectos formales, entre otros, como las credenciales vigentes del agente fiscalizador, la carta de presentación que debe contener la comunicación al contribuyente que será objeto de un procedimiento de fiscalización indicando periodo, tributos que serán materia de fiscalización y el carácter definitivo o parcial del procedimiento de fiscalización, son aspectos esenciales para el inicio de la fiscalización.

3.3.2.3.2. Conclusión de la fiscalización

La fiscalización concluye cuando surte efectos la notificación de las resoluciones de determinación y de ser el caso las resoluciones de multa conforme a los artículos 75° y 76° del Código Tributario, esta puesta en conocimiento implica además una correcta o válida notificación según el artículo 104° del Código Tributario.

3.3. Aspectos importantes de la fiscalización de operaciones no reales en el IGV

Uno de los aspectos importantes en la fiscalización de las operaciones no reales en el IGV es probar la realidad de las operaciones, a partir de este aspecto surgen las preguntas:

a. ¿Quién debe probar en primer término la realidad de una operación?

b. ¿Qué pruebas debe presentar el sujeto fiscalizado para acreditar la realidad de sus operaciones?

Partimos de la premisa que no hay norma, resolución de superintendencia, informe o similar que indique con qué pruebas específicas el sujeto fiscalizado debe acreditar la realidad de sus operaciones en una fiscalización de operaciones no reales en el IGV. Asimismo, se debe considerar que en general las relaciones comerciales se dan principalmente en la oferta y demanda de bienes y servicios, dándose una amplia casuística que resulta complicado determinar en cada operación comercial con qué pruebas deben contar los sujetos fiscalizados para acreditar la realidad de una operación. Siendo así, en la presente investigación, procederemos con la anotación de algunas pruebas que solicita la Administración Tributaria en los procedimientos de fiscalización de operaciones no reales en el IGV y que obran en requerimientos⁵², los que en mayor detalle se pueden encontrar en los anexos 1 y 2 de esta investigación. Asimismo, debemos de tener en cuenta que generalmente los requerimientos son formatos que contienen una lista de pruebas que requiere la SUNAT a los sujetos fiscalizados y que estos se establecen en lineamientos internos que no son de conocimiento público.

3.3.1. Contenido de los requerimientos de la SUNAT en el caso de la fiscalización de operaciones no reales

En el caso de compra o venta de bienes y prestación de servicios la Administración Tributaria solicita al sujeto fiscalizado a través de requerimientos sustente la realidad de sus operaciones. Es a partir del primer requerimiento que la SUNAT establece tácitamente que el sujeto fiscalizado pruebe en primer término la realidad de sus operaciones como se aprecia en los dos requerimientos adjuntos a la presente investigación en los anexos 1 y 2, así como en las RTFs N° 00296-2-2017, 01267-5-2017, 01481-3-2017, 02906-1-2017, 06547-10-2017, 00478-1-2017, 02244-1-2017, 11431-2-2017, entre otras. Asimismo, con el fin de ejemplificar las pruebas que debe presentar el sujeto fiscalizado para acreditar la realidad de sus operaciones tomamos en cuenta los requerimientos de los anexos 1 y 2, resaltando algunas pruebas que a continuación detallamos:

⁵² Por un tema de reserva de los sujetos fiscalizados, en los requerimientos anexos a la presente investigación, procedimos a borrar sus datos de identificación.

- Contratos y adendas cuya formalidad mínima es tener fecha cierta, eso significa que los contratos deben tener las firmas legalizadas de los representantes legales o los titulares del acto.
- Detallar la forma de vinculación con el proveedor, específicamente se requiere a través de quién se vincularon con el proveedor y peticionan el dato del nombre o nombres y apellidos de las personas y también solicitan por qué medios de comunicación se vincularon con el proveedor.
- Comunicar por escrito si se peticionó al proveedor o proveedores cotizaciones, presupuestos o proformas previas a la prestación del servicio o del bien entregado, de ser el caso exhibir y adjuntar una fotocopia de éstos.
- Sustentar por escrito si la prestación del servicio o las adquisiciones o ventas se realizaron mediante valorizaciones, órdenes de servicio o compra. ¿En base a qué documentos se elaboran, quién las autoriza y existe numeración?
- Indicar cuáles fueron las peculiaridades o características especiales de la elección del proveedor para su contratación y acreditar con documentos preexistentes.
- Indicar los responsables de la revisión de las facturas de los proveedores y la indicación si coinciden las órdenes de servicio, trabajo o compra en cantidad y precio.
- Fotocopias de los medios de pago utilizados para la cancelación del comprobante de pago y el estado de cuenta en donde se visualice el uso de los medios de pago de los periodos de fiscalización, conforme al D.S. N° 150-2007-EF y modificatorias - TUO de la Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía.
- Contratos de arrendamiento financiero.
- Estructura organizacional de la empresa donde conste las funciones de cada trabajador.
- Licencia Municipal de funcionamiento del establecimiento comercial de la empresa, comercio o negocio.
- Permisos especiales de las instituciones del sector relacionadas con el rubro de la empresa, comercio o negocio.
- Contratos de arrendamiento del establecimiento comercial donde funciona la empresa, comercio o negocio.
- Registro de asistencia del personal que labora en la empresa, comercio o negocio.
- Comprobantes de pago de o contratos de arrendamiento de las maquinarias y equipos usados para la producción de los bienes y servicios prestados.
- Vouchers, constancias o comprobantes emitidos o recibidos por la precepciones, retenciones o deducciones del IGV según corresponda.

- Guías de Remisión Remitente y Transportista que acrediten el traslado de bienes o a prestación del servicio.
- Kárdex, Guías de Remisión y otros documentos que prueben a entrega y recepción de los bienes vendidos o adquiridos.
- Lugar donde se almacenan o almacenaron los bienes⁵³.
- Registro de Compras.
- Comprobantes de compras.

El primer requerimiento de la SUNAT demostraría que la carga de probar en primer término recaería en el sujeto fiscalizado puesto que a través de las pruebas requeridas en el primer requerimiento se solicita evidenciar la realidad de sus operaciones, sin perjuicio de seguir probando en los siguientes requerimientos y el derecho de aportar las pruebas que considere conveniente.

3.3.2. Indicios de delito tributario

Durante o concluido el procedimiento de fiscalización de operaciones no reales la SUNAT de acuerdo con el artículo 192° del Código Tributario tiene la posibilidad dentro de su facultad discrecional de comunicar al Ministerio Público la existencia de indicios de la comisión de delito tributario. En el caso de operaciones no reales la SUNAT puede -si lo considera- comunicar el hallazgo de indicios del delito de defraudación tributaria en perjuicio del Estado bajo la modalidad prevista en el artículo 1° e inciso a) del artículo 4° de la Ley Penal Tributaria establecida mediante Decreto Legislativo N° 813⁵⁴ y modificatorias. Esta sería una consecuencia más en contra del sujeto fiscalizado si es que no prueba la realidad de sus operaciones.

⁵³ RTF N° 00296-2-2017

⁵⁴ Publicado en el diario oficial El Peruano en fecha 20 de abril de 1996.

CAPÍTULO 4: ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL REFERIDO A LA PRUEBA EN LA FISCALIZACIÓN DE OPERACIONES NO REALES EN EL IGV

En esta parte realizaremos el análisis de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal de los años 2014 a 2017 respecto a la carga de la prueba en las operaciones no reales en el IGV, para ello sistematizaremos los principales criterios considerando aspectos como la similitud de casos, la recurrencia en sus criterios, así como un análisis crítico; lo que, contribuirá a la predictibilidad en la resolución de controversia en operaciones no reales.

Asimismo, con la finalidad de por qué analizamos jurisprudencia tributaria, brevemente abordaremos aspectos teóricos de la jurisprudencia.

4.1. Jurisprudencia

Considerando la opinión de Rubio, el término jurisprudencia es tomado del ámbito judicial y en la vía administrativa toma la denominación de jurisprudencia administrativa (2015, p. 173). La jurisprudencia administrativa en materia tributaria tiene su origen en las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal.

El recurso impugnativo de apelación en materia tributaria es interpuesto ante el Tribunal Fiscal –instancia superior administrativa-, este ente es considerado como de última instancia en sede administrativa tributaria, en ese sentido de acuerdo al artículo 157° del Código Tributario las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal agotan la vía administrativa en el ámbito tributario y quedan firmes en el caso de no impugnarse estas resoluciones mediante el Proceso Contencioso Administrativo en sede judicial. A su vez, de acuerdo con el inciso f) de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario la jurisprudencia es considerada como fuente del Derecho Tributario; sin embargo, es necesario tener precisiones al respecto.

4.1.1. La Jurisprudencia como fuente del Derecho Tributario

La importancia de la jurisprudencia como fuente del Derecho según Rubio (2015, p. 173), Monroy (1986, pp. 151) y Torres (2001, p. 468) es la aplicación de los contenidos jurídicos sobre una misma materia a futuros casos que tienen similitud o parecido

sustancial. Teniendo en cuenta la importancia, de la lectura al inciso f) de la Norma III del Título Preliminar del Código Tributario, inferimos que la jurisprudencia tributaria es fuente del derecho de dos formas:

4.1.1.1. Jurisprudencia de observancia obligatoria (JOO)

A través de la JOO según Paolinelli se da paso a la seguridad jurídica (1994, p. 48). En Perú, se emiten en razón a que a través de éstas se interpreta de modo expreso y con carácter general el rumbo de las normas, siendo el requisito principal para que una resolución del Tribunal Fiscal constituya JOO de acuerdo con el artículo 154° del Código Tributario es la publicación de su texto en el diario oficial El Peruano. Por otro lado, modificar una JOO frente a un nuevo caso implica exponer los motivos del cambio y de igual forma se debe publicar en el diario oficial El Peruano.

Uno de los fines que cumple la JOO de acuerdo con Medrano es su forzoso cumplimiento para las instancias de menor jerarquía al Tribunal Fiscal (1994, p.15), es decir la Administración Tributaria tiene el deber de cumplir con la JOO emitida por el Tribunal Fiscal y no aplicarla sería generar incertidumbre en los contribuyentes e ir contra la seguridad jurídica.

4.1.1.2. Jurisprudencia tributaria ordinaria

No todas las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal son JOO, en un gran porcentaje éstas resoluciones no tienen carácter vinculante y su obligatoriedad de acuerdo con Paolinelli se relaciona a las pretensiones que motivaron su emisión (1994, p. 48). Es así que Sevillano las denomina “jurisprudencia fiscal ordinaria” y que según el Código Tributario son fuente y debe tener una finalidad limitada ya que sus pronunciamientos son modificables (2016, p. 79). En ese sentido el Tribunal Fiscal, al emitir sus resoluciones, realiza el análisis de los casos aplicando la normativa, doctrina y jurisprudencia que para el caso en concreto lo amerite con la finalidad de resolver la controversia.

Entonces, la jurisprudencia tributaria ordinaria según la opinión de Rubio, son precedentes que pueden tomarse en cuenta para los casos en concreto con el argumento que bajo el principio de equidad pueden resolverse de manera similar dos casos que tienen parecido sustancial (2015, pp. 176-177). Este punto de vista resulta

importante para nuestra investigación puesto que la jurisprudencia tributaria en general en muchos casos es reiterativa en sus pronunciamientos.

4.1.1.3. En conclusión

La JOO según Sevillano fija “criterios de interpretación de normas” (2016, p. 79) y además según Rubio se “determina lo indeterminado, creando una solución donde antes no lo había” (2015, p. 177).

A través de la jurisprudencia tributaria ordinaria se establecen criterios que pueden ser recurrentes y posibilita su aplicación a casos similares lo que hace más predecible el comportamiento de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal. En este sentido el principio administrativo de predictibilidad que se establece en el numeral 1.15. del artículo IV de la LPAG, menciona que permite a un administrado anticiparse al resultado de un caso.

En el caso de Perú la formación de la JOO tiene su origen a partir de los criterios recurrentes que se establecen en las diferentes salas especializadas que componen el Tribunal Fiscal, así como de los criterios recurrentes de los Resolutores –Secretarios encargados de la atención de Quejas en el Tribunal Fiscal de acuerdo con el artículo 154° del Código Tributario. En ese sentido, una de las funciones del Tribunal Fiscal establecido en el numeral 6 del artículo 101° es precisamente uniformizar la jurisprudencia de su competencia y es precisamente que esta unificación de criterios de todas las Salas que componen el Tribunal Fiscal se establece a través de la Sala Plena del referido Tribunal⁵⁵.

Como parte nuestra investigación, en este punto identificaremos y realizaremos un análisis crítico de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de los años 2014 a 2017 con respecto a la fiscalización de operaciones no reales sistematizando los criterios recurrentes que se establecen en la jurisprudencia, especialmente la jurisprudencia tributaria ordinaria, lo que nos permitirá hacer más predecible la administración de justicia de la Administración Tributaria y del Tribunal Fiscal.

⁵⁵ Conformada por todos los vocales del tribunal Fiscal, numeral 2 del artículo 98° del Código Tributario.

4.2. ANÁLISIS JURISPRUDENCIAL

En este apartado, sistematizaremos la jurisprudencia tributaria ordinaria emitida por el Tribunal Fiscal en 4 puntos que nos permitirán dar respuesta a la hipótesis del presente trabajo de investigación. Se debe tener en cuenta que las resoluciones que analizaremos corresponden a los años 2014 a 2017; sin embargo, éstas abarcan pronunciamientos de ejercicios fiscalizados anteriores al año de su emisión, además contienen criterios de RTFs de años precedentes a las resoluciones analizadas, para mayor detalle de las RTFs mencionadas en esta parte véase los anexos 3 y 4.

4.2.1. ¿Cuándo se considera que una operación es no real?

A través de la RTF N° 10229-2-2017 el Tribunal Fiscal considera que una operación es no real o no fehaciente o no existente “si alguna de las partes o el objeto de la transacción no existe o son distintos a las que aparecen consignados en los comprobantes de pago reparados”, este criterio está en concordancia a lo establecido en el artículo 44° del TUO de la Ley del IGV.

En esa misma línea, la operación no real es también aquella circunstancia donde la Administración Tributaria determina al sujeto fiscalizado indicando que su adquisición no se efectuó, criterio que el Tribunal Fiscal hace referencia en la RTF N° 03930-1-2015 haciendo referencia al inciso a) del artículo 44° de la Ley del IGV, es decir el contribuyente materia de fiscalización nunca realizó la compra, no siendo el objeto de discusión quién emitió el comprobante de pago sino la existencia de la operación, este criterio se ratifica en la RTF N° 03078-3-2017.

La finalidad de tener un criterio de operación no real desde la perspectiva del Tribunal Fiscal nos enfoca de mejor manera en el análisis jurisprudencial. Asimismo, la jurisprudencia evaluada para el caso de nuestra investigación está mayormente referida al literal a) del artículo 44° de la Ley del IGV donde la probanza de la realidad de la operación se centra en la existencia de la operación; por tanto, no entraremos en mayores detalles del inciso b) del mismo artículo.

4.2.2. ¿A quién le corresponde en primer término la carga de la prueba de la realidad de una operación?

4.2.2.1. La carga de la prueba recae en primer término en el contribuyente

El Tribunal Fiscal estableció que la carga de la prueba en primer término le corresponde al contribuyente puesto que éste es quien manifiesta la existencia de la operación conforme a las RTF N° 06032-1-2015, 10151-1-2015, 03050-2-2015, 09292-1-2015, 12354-1-2015, 08679-2-2016, 08995-2-2016, 00296-2-2017, 00478-1-2017, 02244-1-2017, 02906-1-2017, 114631-2-2017 y 01267-5-2017.

De acuerdo con el artículo 162° de la LPAG citado en el punto 3.4.3. del presente trabajo se establece que los administrados deben aportar pruebas al procedimiento sin indicar si el administrado debe soportar la carga de la prueba en primer término, sin embargo, los criterios reiterados en las RTFs mencionadas en este punto no señalan base legal respecto a la carga de la prueba. No obstante, a lo indicado el artículo 196° del Código Procesal Civil establece que la carga de la prueba recae sobre quien alega los hechos, en ese sentido el Tribunal Fiscal establece que la carga de probar en primer término es del quién tiene alega la existencia de la operación, es decir el contribuyente.

Finalmente, respecto a este punto debemos agregar que cumpliendo con un deber de colaboración tributaria hacia el estado el contribuyente realiza su autodeterminación a través de una declaración jurada del impuesto, es a partir de esta declaración que la Administración Tributaria –y para el caso de nuestra investigación- fiscaliza el crédito fiscal, siendo entonces la autodeterminación una carga para el contribuyente hasta que pruebe en fiscalización la realidad de sus operaciones. En el punto 3.3.1. de la presente investigación mencionamos que el primer requerimiento de la Administración Tributaria en la fiscalización de operaciones no reales es el documento que solicita al sujeto fiscalizado la probanza de la realidad de los hechos expresados en la declaración jurada –es decir la existencia del crédito fiscal o de sus operaciones-. Entonces, en concordancia con la jurisprudencia anotada y el pedido que hace la Administración Tributaria al sujeto fiscalizado a través de los requerimientos de información, documentación y/o exhibición es que, la carga de la prueba en primer término corresponde al sujeto fiscalizado puesto que éste debe probar los hechos autodeterminados a través de su declaración jurada.

4.2.2.2. La carga de la prueba recae en la Administración Tributaria

Teniendo en cuenta que la carga de la prueba recae en primer término en el sujeto fiscalizado, el Tribunal Fiscal se manifestó que cuando este sujeto proporcione las

pruebas pertinentes en fiscalización, bajo la hipótesis que la operación no existe, la Administración Tributaria debe realizar acciones complementarias en base a la documentación presentada por el contribuyente e incluso realizar cruces de información si así lo determina, criterios establecidos en las RTF N° 01481-3-2017, 00296-2-2017, 002244-1-2017, 02906-1-2017, 06547-10-2017 y 04292-2-2017.

Teniendo en cuenta los criterios jurisprudenciales en este punto, considerando que el Tribunal Fiscal en la RTF N° 0326-8-2017 también establece que en caso la Administración Tributaria realice cruce de información, no podrá sustentar la inexistencia de una operación por el incumplimiento de información o documentación de terceros, sino por la falta de pruebas del contribuyente.

4.2.2.3. Inversión de la carga de la prueba

Respecto a este punto, el Tribunal Fiscal se pronunció en la RTF N° 0326-8-2017 que sólo en el caso de que cumpla el sujeto fiscalizado el mínimo probatorio puede darse la inversión de la carga a la Administración Tributaria. Este criterio es muy poco expuesto en la jurisprudencia fiscal. Sin embargo, para tener en cuenta, en la resolución mencionada, el sujeto fiscalizado no cumplió el mínimo probatorio y la Administración Tributaria actuó de oficio con la finalidad de alcanzar mayores pruebas para concluir que la operación fue inexistente.

4.2.3. Existencia del bien o servicio

La jurisprudencia estableció que un comprobante de pago y su respectiva anotación en el registro de compras no determinan la existencia de un bien o servicio, así como el cumplimiento de los requisitos formales y sustanciales establecidos en la Ley del IGV, el contribuyente tiene que probar que la operación existió según las RTF N° 06032-1-2015, 03930-1-2015, 02778-1-2015, 06765-1-2015, 10402-2-2015, 10229-2-2017, 10775-1-2017, 00478-1-201 y 02244-1-2017.

En este punto, la jurisprudencia indica que la sola existencia del comprobante de pago y su registro correspondiente en el Libro de Compras no prueba la existencia de la operación. La ley del IGV no regula aspectos de probanza de la realidad de una operación o que deben de acreditarse con pruebas establecidas de acuerdo con el artículo 125° del Código Tributario, esta es la principal crítica al respecto puesto que el

contribuyente se basa en lo establecido por la normatividad tributaria y su falta de regulación acarrea incertidumbre sobretodo en la fiscalización tributaria.

4.2.4. Deber de probar: ¿Cuándo se da por cumplido el mínimo probatorio?

4.2.4.1. Mínimo probatorio

Para efectos de probar la realidad de una operación contenida en un comprobante de pago y se evite el desconocimiento del crédito fiscal, la jurisprudencia estableció el criterio que se debe contar con un mínimo probatorio que acrediten que la operación existió, según las RTF N° 06032-1-2015, 03930-1-2015, 02206-2-2015, 02778-1-2015, 05339-1-2015, 10229-2-2017, 2206-2-2015, 10775-1-2017, 01481-3-2017, 00296-2-2017, 00478-1-2017, 01481-3-2017, 02244-1-2017.

La principal crítica realizada en el caso del mínimo probatorio es la falta de especificación con qué medios probatorios se acredita la realidad de una operación y su falta de regulación tributaria. El cuestionamiento principal en este punto ¿qué es el mínimo probatorio? y ¿cuándo la Administración Tributaria da por cumplido el mínimo probatorio? Sin embargo, el mismo Tribunal Fiscal en la RTF N° 06765-1-2015 indicó que “puede” acreditarse la realidad de una operación respecto a la compra de bienes con i) los documentos que pruebe el traslado de la mercancía, ii) con los documentos que prueben la recepción de la mercadería y, iii) el pago por la operación efectuada. En el caso de prestación de servicios de acuerdo con la RTF N° 09292-1-2015 con documentación razonable que demuestren que el servicio fue prestado.

Aún sigue siendo la posibilidad muy abierta para la probanza de la realidad de la operación, en la RTF N° 02906-1-2017 se establece que es necesario probar todo el circuito de operaciones de los bienes y/o servicios adquiridos, por lo que debemos entender que cada reparo por operaciones no reales debe contar con un esquema de adquisición del bien o servicio y probar teniendo en cuenta el denominado “circuito” la realidad en las operaciones de los bienes y/o servicios adquiridos.

Por otra parte, cuando el Tribunal Fiscal plantea que el contribuyente no cumplió con el mínimo probatorio como lo indica en la RTF N° 01267-5-2017, refiere además que no probó con documentación la realidad de sus operaciones pese haberle requerido. Aquí el Tribunal nos da a entender que el mínimo probatorio es el solicitado en los

requerimientos de la Administración Tributaria; sin embargo, en estos requerimientos no se establece la naturaleza de cada operación comercial con la finalidad de establecer el circuito de operaciones de los bienes y/o servicios adquiridos, puesto que como mencionamos en el transcurso de la investigación los requerimientos se establecen a partir de formatos diseñados en lineamientos internos de la SUNAT.

Teniendo en cuenta el mínimo indispensable de pruebas que el contribuyente debe acreditar para probar la realidad de sus operaciones, a continuación, analizaremos algunas pruebas citadas por el Tribunal Fiscal y los requerimientos de la SUNAT:

4.2.4.1.1. Contrato en el caso de servicios

La falta de contrato por la prestación de servicios con la finalidad de verificar en qué consistió el servicio prestado, la identificación de los trabajadores hace que la operación no tenga fehaciencia, según RTF N° 05339-1-2015

4.2.4.1.2. Contrato en el caso de compra de bienes

La omisión de celebración de contrato para el caso de compra de bienes hace que la operación no sea fehaciente, según RTF N° 06680-2-2016.

En ambos casos de los contratos de bienes y servicios, en la RTF N°0296-2-2017 y 02244-1-2017 se estableció que los contratos por sí solos no son prueba suficiente para acreditar la realidad de una operación, debiendo el sujeto fiscalizado adjuntar elementos complementarios como los establecidos en la RTF N° 06765-1-2015 en el caso de bienes se pueden sustentar complementar además con órdenes de compra, presupuestos, proformas, guías de remisión que sustenten el traslado en el caso de bienes según. En ambos casos se debe acreditar además con el Registros de Compras y Ventas las operaciones que se realizada, de acuerdo con la RTF N° 06827-1-2015.

4.2.4.1.3. Pago

La falta de pago es un factor para el reparo del crédito fiscal por operaciones no reales; sin embargo, el solo pago –en concordancia con las leyes de la bancarización⁵⁶- tampoco acredita la fehaciencia de las operaciones según las RTF N° 10402-1-2015,

⁵⁶ Texto Único Ordenado de la Ley para la lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, aprobado mediante Decreto Supremo N° 150-2007-EF, publicado el 23 de setiembre de 2007.

10402-1-2015 puesto que tiene que haber una evaluación conjunta de los medios de prueba.

4.2.4.1.4. Si el contribuyente no cumple con presentar pruebas

En el caso de incumplimiento de requerimiento efectuado por la SUNAT o cumplimiento parcial del requerimiento, la Administración Tributaria determinará el reparo al crédito fiscal por operaciones no reales de acuerdo con la RTF N° 10402-1-2015

De acuerdo con el criterio del Tribunal Fiscal señalado en la RTF N° 01481-3-2017 la Administración Tributaria en uso de su facultad discrecional puede llevar a cabo acciones que conlleven a sustentar adecuadamente los reparos que efectúe al contribuyente mediante cruce de información.

4.2.4.1.5. Cruce de información

Con el afán de sustentar razonablemente el reparo por operaciones no reales, la SUNAT requiere a los proveedores del contribuyente para que brinden información o documentación. En caso de incumplimiento de parte de los proveedores, esta situación no es imputable al contribuyente, según las RTF N° 2206-2-2015, 0478-1-2017, 02244-1-2017 y 06547-10-2017 (véase los anexos 3 y 4). Asimismo, el incumplimiento de las obligaciones tributarias de los proveedores del contribuyente no es una razón para el desconocimiento de la operación según lo establece las RTF N° 2206-2-2015, 0478-1-2017, 02244-1-2017 y 06547-10-2017 (véase los anexos 3 y 4). Sin embargo, estos criterios no son de aplicación si se comprueba en fiscalización de la comprobación de una serie de hechos que la operación es inexistente según lo establecido en las RTF N° 2206-2-2015, 0478-1-2017, 02244-1-2017 y 06547-10-2017.

Asimismo, en las RTF N° 01267-5-2017, 0296-2-2017, 2206-2-2015, 0478-1-2017, 02244-1-2017 y 06547-10-2017 (véase los anexos 3 y 4), se estableció que es una potestad discrecional mas no obligatorio realizar cruces de información de parte de la SUNAT. Por tanto, el tan solo hecho de no presentar pruebas requeridas o no cumplir con el mínimo probatorio es causal para que la Administración Tributaria repare el rédito fiscal por operaciones no reales.

4.2.4.1.6. Información de la SUNARP

En un caso de prestación de servicios de transporte el Tribunal Fiscal en la RTF N° 04278-1-2015 realizó cruce de información con los supuestos transportistas logrando establecer mediante información de la SUNARP que los supuestos transportistas no contaban con unidades vehiculares.

Asimismo, a través de la base de datos de la SUNARP se determinó que las placas de rodaje consignadas en las guías de remisión son inexistentes de acuerdo con la RTF N° 03050-2-2015.

En ambas RTFs la SUNAT logra desvirtuar de manera indubitable la falta de credibilidad de las pruebas presentadas por el contribuyente.

4.2.4.1.7. Ministerio de Transportes

En la RTF N° 07389-1-2015 el Tribunal Fiscal verifica mediante el pedido que hace al Ministerio de Transportes respecto a las licencias de conducir que no coinciden con los conductores señalados en las guías de remisión. Asimismo, en la misma resolución, se aprecia que la SUNAT solicita detalle de las unidades vehiculares que transportan la mercadería, concluyendo que la mercadería comprada excede del peso bruto vehicular permitido.

4.2.4.1.8. Licencia de funcionamiento

En la RTF N° 10402-1-2015 la SUNAT solicitó a la Municipalidad distrital de San Martín de Porres que informe por el establecimiento declarado por el proveedor; sin embargo, se informó que el inmueble corresponde a una casa habitación y que el proveedor no cuenta con licencia de funcionamiento, hecho que hace que pierda más fehcencia la operación.

En la RTF N° 10402-1-2015 la municipalidad provincial del Callao informó también que el proveedor no cuenta con licencia de funcionamiento para desarrollar actividades económicas.

En este punto surge la pregunta cuán válida es tener una licencia de funcionamiento para acreditar la existencia de la operación, puesto que de acuerdo al TUPA de la SUNAT para inscribirse al RUC no es necesario contar con la licencia de funcionamiento

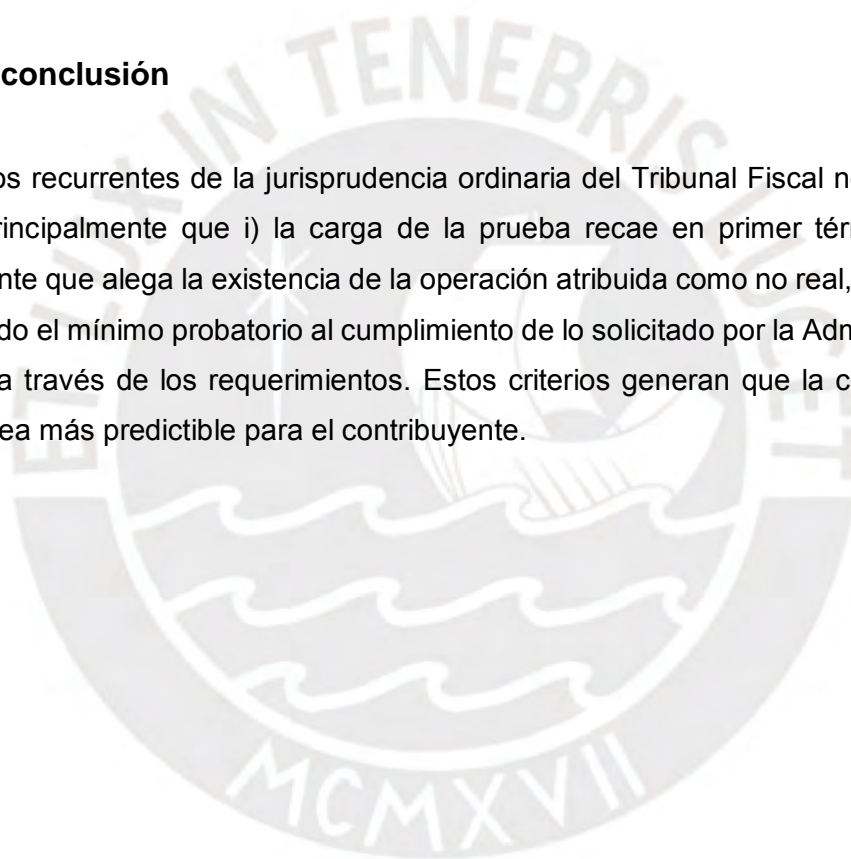
puesto que los datos mencionados en la ficha RUC son declarativos, lo que nos hace suponer que este documento emitido por las municipalidades distritales o provinciales no probarían la inexistencia de una operación.

4.2.4.1.9. Licencia de construcción

En la RTF N° 07389 la SUNAT reparó el crédito fiscal puesto que el contribuyente no contaba con licencia de construcción para efectuar la remodelación del local que arrendaba. En el mismo sentido que la licencia de funcionamiento, este documento no debería impedir la acreditación de la realidad de la operación, puesto que existen obras menores que no necesariamente necesitarían de esta licencia.

4.2.5. En conclusión

Los criterios recurrentes de la jurisprudencia ordinaria del Tribunal Fiscal nos llevan a concluir principalmente que i) la carga de la prueba recae en primer término en el contribuyente que alega la existencia de la operación atribuida como no real, ii) se daría por cumplido el mínimo probatorio al cumplimiento de lo solicitado por la Administración Tributaria a través de los requerimientos. Estos criterios generan que la controversia tributaria sea más predecible para el contribuyente.



CONCLUSIONES

1. Uno de los principales obstáculos en la acreditación de una operación atribuida como no real, es la limitación en la presentación de pruebas, puesto que el Código Tributario restringe la actuación de medios probatorios a documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver. Inclusive hay jurisprudencia como las RTFs 14895,10-2004, 06368-1-2003, 167784-10-2012 que aceptan una valoración conjunta y apreciación razonada de conformidad con los artículos 162° y 163° de la Ley del Procedimiento Administrativo General y el artículo 197° del Código Procesal Civil con las limitaciones establecidas en el Código Tributario. En ese sentido, el derecho a probar en el ámbito tributario debe tener su punto de inicio en la Constitución Política del Perú, siendo esta norma la principal garantía para que los contribuyentes puedan aportar pruebas dentro del procedimiento de fiscalización en las operaciones no reales sin que tengan limitaciones en su presentación.

2. La falta de regulación de la “carga de la prueba” en la legislación tributaria peruana genera imprecisiones en su aplicación, serviría de mucho tener precisiones legislativas al respecto, puesto que es necesario delimitar legislativamente sobre quién recae la carga de la prueba en los procedimientos de fiscalización tributaria.

3. En la fiscalización de operaciones no reales, debe tenerse en cuenta la teoría de las cargas probatorias dinámicas, puesto que de acuerdo a esta teoría la carga de la prueba recae sobre ambas partes: el sujeto fiscalizado (contribuyente) y la Administración Tributaria (fiscalizador), especialmente sobre aquél que se encuentre en mejores condiciones de producirla. Esta teoría estaría vinculada a las acciones complementarias –como los cruces de información- que la Administración Tributaria realiza con la finalidad de probar la inexistencia de las operaciones del contribuyente; sin embargo, como se expuso en la investigación de acuerdo a la jurisprudencia analizada, realizar cruces de información no son de obligatoriedad para la Administración Tributaria con la finalidad de probar la inexistencia de una operación. En consecuencia, esta teoría tendría sus límites en los criterios establecidos en la jurisprudencia reiterada del Tribunal Fiscal.

4. Respecto a quien asume la carga de la prueba de la realidad de una operación concluimos que en criterio reiterado de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal se establece que la carga de la prueba respecto a operaciones no reales recae en primer término en el contribuyente, puesto que éste es quien alega la existencia de sus operaciones. Sin

embargo para demostrar la hipótesis que no existió la operación real, la Administración Tributaria puede a partir de las pruebas entregadas por el contribuyente realizar acciones complementarias para tener certeza de su conclusión.

5. En relación al mínimo probatorio, el Tribunal Fiscal establece como criterio recurrente que los contribuyentes deben contar con un mínimo indispensable de pruebas que demuestren la existencia de sus operaciones. Al respecto, en la jurisprudencia fiscal no está esclarecido cuándo se cumple con el mínimo probatorio para que una operación sea considerada como real; sin embargo, del estudio realizado en el presente trabajo de investigación concluimos que el mínimo probatorio son las pruebas solicitadas en los requerimientos de la SUNAT-con especial referencia al primer requerimiento-. Cumplida la entrega de las pruebas solicitadas por la SUNAT –en el primer requerimiento- podemos afirmar que se da por satisfecho el mínimo probatorio.

6. A través de la jurisprudencia ordinaria del Tribunal Fiscal se establecen criterios recurrentes respecto a la carga de la prueba en la fiscalización de operaciones no reales, que deben servir como elementos de predictibilidad y certeza en la resolución de casos vinculados a operaciones no reales. Para el caso de nuestra investigación, ponemos a consideración 4 criterios recurrentes los que a continuación pasamos a detallar (para mayor detalle véase los Anexos 3 y 4 de la presente investigación):

a. **La carga de la prueba recae en primer término en el contribuyente:** “recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia”, en consecuencia, le corresponde probar a éste en primer término la realidad de sus operaciones.

b. **Mínimo probatorio:** Se estableció que “los contribuyentes deben mantener un mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustenten su derecho corresponde a operaciones reales”.

c. **Existencia del bien o la prestación del servicio:** No basta con tener el comprobante de pago y anotarla en un registro para indicar que esa operación es real; el contribuyente debe probar que los comprobantes de adquisiciones corresponden a hechos que se hayan producido en la realidad.

d. **Cruce de información:** Esta es una acción adicional en la fiscalización de operaciones no reales que realiza la Administración Tributaria, viene a ser una facultad

discrecional por parte de la SUNAT, no siendo de carácter obligatorio para determinar la inexistencia de una operación.



BIBLIOGRAFÍA

- ALZAMORA, M. (1966). *Derecho Procesal Civil: Teoría del Proceso Ordinario*. Lima: s/e
- ALVA, M. (2001). “La Prueba en el Código Tributario Peruano. Análisis de su regulación en los 35 años de vigencia del Código Tributario (Primera Parte)”. *Análisis Tributario*. Lima, volumen XIV, número 163, pp. 22-23. AELE - Asesoramiento y Análisis Laborales S.A.
- ALVA, M. (2001). “La Prueba en el Código Tributario Peruano. Análisis de su regulación en los 35 años de vigencia del Código Tributario (segunda parte)”. *Análisis Tributario*. Lima, volumen XIV, número 164, pp. 28-29. AELE - Asesoramiento y Análisis Laborales S.A.
- ARIANO, E. (2001). Prueba y preclusión – Reflexiones sobre la constitucionalidad del Proceso Civil peruano. *IUS ET VERITAS*. Lima, año XII, N° 23, pp. 72-81. Revista editada por estudiantes de la Facultad de Derecho de la PUCP.
- ARIASCA, I. (2008). *Reflexiones sobre la doctrina de las cargas probatorias dinámicas*. En Lépori White, I. (Coord.), *Cargas probatorias dinámicas* (pp. 125-152). Primera reimpresión de la primera edición. Buenos Aires: RUBINZAL – CULZONI EDITORES.
- BARTRA, J. (2002) *Procedimiento Administrativo, Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Editorial Huallaga.
- BORDA, G. A. (s/a). *Tratado de Derecho Civil – Parte General II*. Novena edición. Buenos Aires: Editorial Perrot.
- BUSTAMANTE, R. (1997) “El derecho fundamental a probar y su contenido esencial. *Ius et veritas*. Lima, Número 14. pp. 171-185. Asociación Civil IUS ET VERITAS.
- BUSTAMANTE, R. (2001). *El derecho a probar como elemento esencial de un proceso justo*. Lima: ARA EDITORES.
- BUSTAMANTE, R. (2001). *Derechos Fundamentales y Proceso Justo*. Lima: ARA EDITORES.
- BUSTAMANTE, R. (2001) “El problema de la ‘prueba ilícita’: un caso de conflicto de derechos”. Una perspectiva constitucional procesal. *Themis*. Lima, Segunda época, Número 43. pp. 137-158.
- BREBBIA, R. H. (1995). *Hechos y actos jurídicos – Comentario de los artículos 944 a 1065 del Código Civil doctrina y jurisprudencia*. Buenos Aires: Editorial Astrea.
- CARRIÓN, J. (2001). *Tratado de Derecho Procesal Civil – Teoría General del Proceso (Segunda parte)*. Volumen II. Segunda reimpresión de la primera edición. Lima: Editora Jurídica Grijley.
- CHAU, L. (2009). “*Apuntes sobre la prueba en materia tributaria en el ordenamiento jurídico peruano*”. *Memorias I las Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*. Editora Presencia. La Paz -Bolivia, pp. 44-64. Recuperado de:

<https://www.yumpu.com/es/document/read/11930314/segundas-jornadas-bolivianas-de-derecho-tributario/44>

- CHAU, L. & GARAY, G. (2013). “Análisis de las reglas de preclusión del derecho a la prueba en el procedimiento contencioso tributario”. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, volumen II, número 55, pp. 201-245.
- CÓRDOVA, A. (2001). *El Impuesto General a las Ventas – Tratamiento del Crédito Fiscal – Requisitos Sustanciales del Crédito Fiscal*. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, Vol. N° 41, pp. 235-266. IPDT
- COSCULLUELA, L. (1993). *Manuel de Derecho Administrativo I*. Cuarta edición. Madrid: Editorial Civitas, S.A.
- DE CASTRO Y BRAVO, F. (1985). *El Negocio Jurídico*. Lima: Editorial Civitas, S.A.
- DEL PADRE, F. (2012). *La prueba en el Derecho Tributario*. Lima: Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L.
- DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE Y USUARIO ADUANERO (2015). *El procedimiento contencioso tributario: Derechos y garantías de los contribuyentes en sede administrativa y judicial*. Lima: Palestra Editores S.A.C. Consulta: 15 de enero de 2016. Recuperado de:
http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_wrapper&view=wrapper&Itemid=102197&lang=es
- DELGADO, R. (2001). “Crédito Fiscal: Requisitos formales y operaciones no reales”. Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, número 41. pp. 271-291. IPDT
- DIVISIÓN DE ESTUDIOS JURÍDICOS DE GACETA JURÍDICA (2015). *Manual del Proceso Civil – Todas las figuras procesales a través de sus fuentes doctrinarias y jurisprudenciales*. Tomo I. Lima: Gaceta Jurídica S.A.
- DURÁN, L. (2009). “Alcances del Derecho a la Prueba en materia tributaria. Especial referencia a los procedimientos de fiscalización y contencioso-tributario (primera parte)”. *Análisis Tributario*. Lima, volumen XXII, número 257, pp. 9-12. AELE - Asesoramiento y Análisis Laborales S.A.
- DURÁN, L. (2009). “Alcances del Derecho a la Prueba en materia tributaria. Especial referencia a los procedimientos de fiscalización y contencioso-tributario (segunda parte)”. *Análisis Tributario*. Lima, volumen XXII, número 262, pp. 10-12. AELE - Asesoramiento y Análisis Laborales S.A.
- DURÁN, L. (s/a). “Los deberes de Colaboración Tributaria”. *Análisis Tributario*. Consulta 21.07.2019. Recuperado de:
www.aele.com/system/files/archivos/infoespe/Deberes_de_Colaboracion.pdf
- ESCUDERO, P. A. (2011) “La prueba en sede administrativa”. Tesis para la obtención del grado de magíster del Programa de Maestría en Derecho Tributario con mención Tributario. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar Sede-Ecuador, Área de Derecho. Consulta: 29 de noviembre de 2015. Recuperado de:
<http://repositorio.uasb.edu.ec/bitstream/10644/2908/1/T1031-MDE-Escudero-La%20prueba.pdf>

- ESTELA, M. (2002). *El Perú y la tributación*. Cuaderno N° 4. Lima: SUNAT.
- FALCÓN, E. M. (2003). *Tratado de la prueba*. Buenos Aires: Editorial ASTREA.
- GUZMÁN, C. (2013). *Manual del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Instituto Pacífico S.A.C.
- GARCIA DE ENTERRIA, E. & TOMÁS-RAMÓN (2006). *Curso de Derecho Administrativo*. Tomo I. Lima – Bogotá. Palestra – TEMIS.
- GARCIA DE ENTERRIA, E. & TOMÁS-RAMÓN (2013). *Curso de Derecho Administrativo*. Decimosexta edición. Pamplona, España: Editorial Aranzadi SA
- HINOSTROZA, A. (2010). *Derecho Procesal Civil*. Tercer volumen. Lima: Jurista Editores E.I.R.L.
- LEDESMA, M. (2008). *Comentarios al Código Procesal Civil*. Tomo I. Lima: Gaceta Jurídica S.A.
- LÉPORI, I. (2008). *Cargas probatorias dinámicas*. En Lépori White, I. (Coord.), *Cargas probatorias dinámicas* (pp. 35-98). Primera reimpression de la primera edición. Buenos Aires: RUBINZAL – CULZONI EDITORES.
- LÓPEZ, A. M. (1998). *Régimen Jurídico de la Prueba en la Aplicación de los Tributos*. Pamplona: Editorial Aranzadi SA.
- LÓPEZ, J. (1963). *Los jurados tributarios*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- LUQUE, J. (2001). El Impuesto General a las Ventas – Tratamiento del Crédito Fiscal – Ponencia General. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima, Vol. N° 41, pp. 173-232. IPDT.
- MORÓN, J. C. (2008). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Séptima edición. Lima: Gaceta Jurídica S.A.
- MEDRANO, H. (1994). “El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo”. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*. Lima, Vol. N° 26, pp. 5-32. IPDT.
- MONROY, M. G. (1986). *Introducción al Derecho*. Bogotá: Editorial TEMIS S.A.
- MUÑOZ, L. (1972). *La prueba de la simulación – Semiótica de los negocios jurídicos simulados*. Barcelona, España: Editorial HISPANO EUROPEA
- MUÑOZ-NÁJAR, M. (1995). *Código Tributario – Discrecionalidad Administrativa en el Código Tributario Peruano*. V Jornadas nacionales de tributación. Cuadernillos Tributarios N° 19 y 20. pp. 225 – 233. Lima, IFA-Perú. Consulta: 01 de julio de 2019. Recuperado de:
http://www.ifaperu.org/uploads/articles/98_24_CT19-20_MMNB.pdf
- OCHOA, C. (2003). “Los principios generales del procedimiento administrativo”, en ARA Editores E.I.R.L. *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General – Ley N° 27444*. Lima: ARA Editores E.I.R.L., pp. 25-61.

- OVALLE, J. (1996). *Teoría General del Proceso*. Tercera edición. s/l: Editorial Rodhas
- PAOLINELLI, I. (1994). "Seguridad jurídica, justicia y jurisprudencia". Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima, Vol. N° 26, pp. 45-49. IPDT
- PAOLINELLI, I. (1995). *Código Tributario – Aspectos generales de la codificación tributaria*. V Jornadas nacionales de tributación. Cuadernillos Tributarios N° 19 y 20. pp. 189-198. Lima, IFA-Perú. Consulta: 01 de julio de 2019. Recuperado de: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/95_21_CT19-20_IPM.pdf
- PERIS, P. (1998). *La prueba en la Reclamación Económica-administrativa y en el Recurso Contencioso*. Pamplona: Editorial Aranzadi, SA.
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA (2014). Diccionario de la lengua española. Vigésima tercera edición. Consulta: 16 de enero de 2016. Recuperado de: <http://dle.rae.es/>
- RISSO, C. (2001). "El Crédito Fiscal en el Impuesto General a las Ventas Peruano". VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Lima, Revista N° 41, pp. 315-343. Recuperado de: http://www.ipdt.org/uploads/docs/12_Rev41_CRM.pdf
- RIVERA, R. (2010). *Actividad probatoria y valoración racional de la prueba*. Barquisimeto: Librería J. Rincón G.C.A.
- ROCO, U. (1959). *Teoría General del Proceso Civil*. México: Editorial Porrúa S.A.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO, M. (2007). *La prueba en el Derecho Tributario*. Pamplona: Editorial Aranzadi SA.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO, M. (2012). "La documentación de las operaciones vinculadas ¿Cuestión de obligación o carga de la prueba para el contribuyente? (primera parte)". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XXV, número 293, pp. 12-17.
- RODRÍGUEZ-BEREIJO, M. (2012). "La documentación de las operaciones vinculadas ¿Cuestión de obligación o carga de la prueba para el contribuyente? (segunda parte)". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XXV, número 294, pp. 9-15. AELE - Asesoramiento y Análisis Laborales S.A.
- RUBIO, R. (2015). *El sistema jurídico – Introducción al Derecho*. Quinta reimpresión de la décima edición. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- SANZ, J. A. (2012). "La Prueba de la Simulación Tributaria – Análisis de un caso real". *Análisis Tributario*. Lima, volumen XXV, número 299, pp. 24-29. AELE - Asesoramiento y Análisis Laborales S.A.
- SÁENZ, M.J. (2001). "El Crédito Fiscal". VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Lima, Revista N° 41, pp. 345-380. Recuperado de: http://www.ipdt.org/uploads/docs/13_Rev41_MJSR.pdf
- SERRA, M. (2009). *Estudios de Derecho Probatorio*. Lima: Librería Communitas E.I.R.L.
- SEVILLANO, S. (2016). *Lecciones de Derecho Tributario: Principios Generales y Código Tributario*. Primera reimpresión. Lima: Fondo Editorial PUCP.
- TARUFFO, M. (2008). *La prueba*. Madrid: Marcial Pons.

- TORRES, A. (2001). *Introducción al Derecho*. Bogotá: Editorial TEMIS S.A.
- TALLESO, C. (1999). *La determinación como acto jurídico*. Cuadernillos Tributarios N° 23. pp. 85 – 97. Lima, IFA-Perú. Consulta: 01 de julio de 2019. Recuperado de: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/58_04_CT23_CTM.pdf
- VIDAL, R. (1985). *Teoría General del Acto Jurídico*. Lima: Cultural Cuzco S.A. Editores.
- VILLANUEVA, W. (2009). *Estudio del Impuesto al Valor Agregado en el Perú: análisis, doctrina y jurisprudencia*. Lima: Universidad ESAN: Tax Editor.
- VILLANUEVA, W. (2014). *Tratado del IGV. Regímenes General y Especiales*. Lima: Instituto Pacífico S.A.C.
- VILLEGAS, H. B. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 7° edición, ampliada y actualizada. Buenos Aires: Ediciones Depalma.
- WHITTINGHAM, E. (2005). *Las pruebas en el proceso tributario*. Bogotá: Editorial Temis S.A.
- ZAPATA, C. (2010). “Operaciones no reales”, En YACOLCA, Daniel (coordinador). *Doctrina y casuística de Derecho Tributario - Libro Homenaje al catedrático Francisco Escribano*. Perú: Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L., pp. 585-605.
- ZOLEZZI, A. (1995). *Código Tributario – Contenido del Código Tributario*. Cuadernillos Tributarios N° 19 y 20. pp. 2017-222. Lima, IFA-Perú. Consulta: 01 de julio de 2019. Recuperado de: http://www.ifaperu.org/uploads/articles/97_23_CT19-20_AZM.pdf

LEGISLACIÓN:

- CÓDIGO CIVIL DE CHILE. Recuperado de: https://www.oas.org/dil/esp/Codigo_Civil_Chile.pdf
- CÓDIGO TRIBUTARIO DE CHILE. Recuperado de: http://www.sii.cl/normativa_legislacion/dl830.pdf
- LEY SOBRE EL IMPUESTO A LAS VENTAS Y SERVICIOS EN CHILE. Recuperado de: <https://www.leychile.cl/Navegar?idNorma=6369&r=1>
- CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES DE MÉXICO. Recuperado de: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/6.pdf>
- CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE MÉXICO. Recuperado de: http://www.oas.org/juridico/spanish/mesicic3_mex_anexo6.PDF
- LEY DE ENJUICIAMIENTO CIVIL DE ESPAÑA
<https://www.boe.es/buscar/pdf/2000/BOE-A-2000-323-consolidado.pdf>
- LEY GENERAL TRIBUTARIA DE ESPAÑA. Recuperado de: file:///C:/Users/Asus/Downloads/BOE-030_Ley_General_Tributaria_y_sus_reglamentos.pdf

ANEXOS

ANEXO N° 1: REQUERIMIENTO DE LA SUNAT



Requerimiento N°

Referencia: Carta de Presentación No: -SUNAT Fecha:

RUC :
Nombre o Razón Social :
Domicilio Fiscal :
Distrito : - CIUSCO
Referencia :
CIU : 4520-7 - CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS

A fin de verificar el cumplimiento de las normas tributarias y en uso de las facultades establecidas en los Artículos 61°, 62° y 82°, y considerando las obligaciones de los Administrados indicadas en el Artículo 87° del Texto Único Ordenado del Código Tributario y normas modificatorias, se le requiere para que presente y/o exhiba la información y/o documentación correspondiente al(los) tributo(s) y periodo(s) siguiente(s):

Tributo a fiscalizar : 0100-IGV
Periodo de fiscalización : Del 201701 al 201712
Tipo de fiscalización : 01 Fiscalización Definitiva

1. Se requiere presentar y/o exhibir la información y/o documentación solicitada en el **Anexo 01**, adjunto al presente Requerimiento en un (01) folio.

El deudor tributario deberá presentar al Agente Fiscalizador lo solicitado en el presente Requerimiento el día , a horas: **09:00 a.m.** En el **domicilio fiscal del Contribuyente**.

Las fotocopias requeridas, deberán ser presentadas debidamente refrendadas por el deudor tributario o de ser el caso por el representante legal.

Conforme el Artículo 106° del Texto Único Ordenado del Código Tributario y normas modificatorias, la notificación del presente requerimiento surte efecto desde el día hábil siguiente al de su recepción, excepto lo establecido en el último párrafo respecto a requerimientos de exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisiciones y ventas.

En caso de incumplimiento de lo requerido, serán de aplicación los artículos 63°, 64°, 65°, 172° y 180° del Texto Único Ordenado del Código Tributario y normas modificatorias, según sea el caso.

De acuerdo al primer párrafo del Artículo 141 ° del Texto Único Ordenado del Código Tributario y normas modificatorias, "No se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de la verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido..."

Asimismo, se le recuerda que puede acogerse al Régimen de Gradualidad de sanciones, para las infracciones establecidas en el Texto Único Ordenado del Código Tributario y normas modificatorias.



Anexo N° 01 al Requerimiento N°

Referencia: Carta de Presentación No:

-SUNAT

Fecha:

RUC :
Nombre o Razón Social :
Domicilio Fiscal :
Distrito : -CUSCO - CUSCO
Referencia :
CIU : 4520-7 - CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS

Tributo a fiscalizar : 0100-IGV
Periodo de fiscalización : Del 201701 al 201712
Tipo de fiscalización : 01 Fiscalización Definitiva

Mediante el presente se solicita la exhibición de la documentación y/o información siguiente:

01. Estados de cuenta y/o reportes proporcionados por las instituciones del sistema financiero y de seguros del país o del exterior.
02. Contratos con sus respectivas adendas, celebrados con sus clientes y proveedores de bienes y servicios.
03. Comprobantes y/o constancias emitidos y/o recibidos por operaciones comprendidas en el régimen de retenciones, sistemas de deducciones y/o percepción del Impuesto General a las Ventas, según corresponda.
04. Medios de pago utilizados y presentar fotocopias de los mismos, así como la demás documentación que sustente dichas operaciones, en virtud de lo establecido en los artículos 3°, 4° y 5° del TUO de la Ley para la lucha contra la evasión y para la formalización de la economía – D.S. N° 150-2007-EF y modificatorias, por los períodos de fiscalización.
05. Contratos de Arrendamiento Financiero (original y/o minuta) suscritos al amparo del Decreto Legislativo N° 299, correspondiente a las cuotas facturadas y/o registradas durante el periodo de fiscalización; así como, la identificación de la placa, serie, modelo, y/o algún otro elemento único del Activo Fijo que permita su verificación individual en el Registro de Activos Fijos, Formato 7.4 "Registro de Activos Fijos – Detalle de los Activos Fijos bajo la modalidad de Arrendamiento Financiero al 31/12/2017" el cual fue aprobado mediante Resolución de Superintendencia N° 234-2006/SUNAT.
06. Comprobantes de pago de compras, Declaraciones Únicas de Aduanas o Declaración Simplificada por importaciones, guías de remisión (remitente o del transportista), notas de débito y/o crédito (recibidos), de corresponder y toda documentación comercial que acredite la realización efectiva de las adquisiciones.
07. Comprobantes de pago de ventas, Declaraciones Únicas de Aduanas o Declaración Simplificada por exportaciones y demás documentación relacionada con operaciones de comercio exterior, guías de remisión (remitente o del transportista), órdenes de compra, cinta testigo de máquina(s) registradora(s), notas de débito y crédito (emitidos), de corresponder.
08. Cotizaciones, proformas, presupuestos, órdenes de pedido, órdenes de compra u otros documentos emitidos por sus proveedores donde consignen la valoración del servicio o de los productos materia de la compra.
09. Documentación que sustente o acredite el cobro de la venta de bienes y/o servicio prestado y su respectivo sustento contable de las operaciones económicas, entiéndase: Medios de pago, estados de cuentas corrientes, notas de abonos, cheques, constancias de transferencias, recibos de cobro en efectivo (los recibos deben acreditar los nombres, apellidos y el documento de identidad de la persona que recibe el dinero). Asimismo, debe acreditar de forma fehaciente el destino del dinero recibido, tales como: pago a proveedores, pago al personal, etc.
10. Documentación original que acredite la fecha de entrega y recepción de los productos comercializados tales como Guías de remisión, Kardex, y otros documentos internos (tales como



Anexo N° 01 al Requerimiento N°

Referencia: Carta de Presentación No:

-SUNAT

Fecha:

RUC :
Nombre o Razón Social :
Domicilio Fiscal :
Distrito : -CUSCO - CUSCO
Referencia :
CIU : 4520-7 - CONSTRUCCION EDIFICIOS COMPLETOS

notas de entrega entre otros) que acrediten la fecha de envío y recepción de los productos comercializados.

11. Análisis mensual detallado de las cuentas por pagar a sus proveedores y las cuentas por cobrar a sus clientes.
12. Impresión de los formatos 24, 25 y 26 ó R01, R02 y R03 del PDT 601 Planilla Electrónica en donde conste el registro de los pagos al personal encargado de la entrega de los bienes, la prestación de los servicios o al personal administrativo vinculado con las ventas, debidamente firmados y sellados por la contribuyente, según corresponda.
13. Escrito donde describa breve y detalladamente la estructura organizacional de la empresa y funciones de cada uno de los puestos dentro del organigrama señalando responsabilidad o labor encargada, puesto de trabajo o funciones que se encuentren bajo su dirección, según corresponda.
14. Tarjetas de entrada y salida del personal u otro medio de control de asistencia del mismo y boletas de pago de remuneraciones, así como los documentos que acrediten la experiencia del personal contratado; exhibir Libro de Retenciones inciso e) del artículo 34° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta (y proporcionar copia de dicho registro) y exhibir la documentación sustentatoria del mismo, según corresponda.
15. Licencia Municipal de Funcionamiento de su local comercial y proporcione una copia fotostática firmada por la contribuyente; así como, los permisos y/o autorizaciones otorgados por la entidad del sector relacionado a la actividad que desarrolla, según corresponda.
16. Declaraciones juradas del impuesto: predial y/o de la propiedad vehicular, así como de la(s) tarjeta(s) de propiedad vehicular, de corresponder.
17. Contratos de alquiler del lugar donde realiza sus actividades comerciales o el título de propiedad del predio donde realiza sus actividades económicas y copia de la ficha del Registro de Propiedad Inmueble emitido por SUNARP, según corresponda.
18. Facturas de compra o contratos de alquiler de las maquinarias y equipos utilizados para la producción y/o comercialización de los bienes vendidos o servicios prestados.
19. Declaraciones de Autorización de Impresión de Comprobantes de Pago y Declaraciones de Máquinas Registradoras, según corresponda. Exhibir la factura de Imprenta correspondiente a los comprobantes de pago en uso y emitidos en el período requerido.
20. Inventarios o contabilidad de costos de acuerdo a lo establecido en el artículo 35° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta D.S N° 122-94-EF y normas modificatorias y complementarias (Sistemas de contabilidad de costos, registro permanente de unidades, Inventarios Físicos de Existencias al inicio y al final del ejercicio), según corresponda o documentación contable que acredite el control de sus inventarios mensuales.

ANEXO N° 2: REQUERIMIENTO DE LA SUNAT



Requerimiento N° : _____ Fecha de Emisión: 11/01/2016
Orden de Fiscalización : _____
RUC : _____
Nombre o Razón Social : _____
Domicilio Fiscal : _____
Distrito : VICTOR LARCO HERRERA
CIUU : 45207 CONSTRUCCIÓN EDIFICIOS COMPLETOS.

Con la finalidad de verificar el cumplimiento de las normas tributarias y en uso de las facultades establecidas en los artículos 62° y 87° del Código Tributario y normas modificatorias, se le solicita información y documentación correspondiente a los períodos: 01/2016 al 12/2016, por el Impuesto General a las Ventas. El contribuyente deberá exhibir la documentación y/o información detallada a continuación:

Tributo a fiscalizar : 0100 Impuesto General a las Ventas.
Período de fiscalización : 2016/01 al 2016/12
Tipo de Fiscalización : Fiscalización Parcial

Elemento(s) del Tributo a Fiscalizar	Aspecto(s) contenido(s) en el Elemento a Fiscalizar
Crédito Fiscal de Adquisiciones y Compras	Operaciones de compras y adquisiciones del(los) proveedor(es) detallados en el requerimiento.

1. Exhibir y/o presentar información y/o documentación solicitada, de acuerdo al detalle del Anexo N° 01 adjunto.
2. **Fehaciencia de Operaciones:** presentar y/o exhibir la documentación y/o información solicitada en los Anexos N° 01 y 02 adjuntos que constan de cuatro (04) y un (01) folios respectivamente.

El deudor tributario deberá presentar por Mesa de Partes, todo lo solicitado en el presente Requerimiento el cuarto día hábil siguiente a la fecha de notificación del presente requerimiento a horas 10:00 A.M.. En: la Administración Tributaria sito en Jr. Agustín Gamarra N° 484 – Trujillo.

Las fotocopias requeridas, deberán ser presentadas debidamente refrendadas por el deudor tributario o de ser el caso por el representante legal.

Conforme el Artículo 106° del Texto Único Ordenado del Código Tributario y normas modificatorias, la notificación del presente requerimiento surte efecto desde el día hábil siguiente al de su recepción, excepto lo establecido en el último párrafo respecto a requerimientos de exhibición de libros, registros y documentación sustentatoria de operaciones de adquisiciones y ventas.

En caso de incumplimiento de lo requerido, serán de aplicación los artículos 63°, 64°, 65°, 172° y 180° del Texto Único Ordenado del Código Tributario y normas modificatorias, según sea el caso.

De acuerdo al primer párrafo del Artículo 141° del Texto Único Ordenado del Código Tributario y normas modificatorias, "No se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de la verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido..."

Asimismo, se le recuerda que puede acogerse al Régimen de Gradualidad de sanciones, para las infracciones establecidas en el Texto Único Ordenado del Código Tributario y normas modificatorias.

Anexo N° 01 al Requerimiento N°:
Orden de Fiscalización :
RUC :
Nombre o Razón Social :
Domicilio Fiscal :
Distrito : VICTOR LARCO HERRERA
CIU : 45207 CONSTRUCCIÓN EDIFICIOS COMPLETOS.

Fecha de Emisión:

Tributo a fiscalizar : 0100 Impuesto General a las Ventas.
Periodo de fiscalización : 2016/01 al 2016/12
Tipo de Fiscalización : Fiscalización Parcial

Exhibir: se solicita exhibir la siguiente documentación y/o información, respecto del periodo en fiscalización:

1. Original del Cuaderno de obra del contrato celebrado con la _____ en el periodo de fiscalización:

2. Fehaciencia de operaciones: respecto a la prestación de servicios recibidas de su proveedor de acuerdo al detalle del Anexo N° 02 adjunto: se le requiere sustentar la realización, naturaleza, cuantía y necesidad de dichas operaciones económicas, por lo que se le solicita presentar documentos probatorios originales de fecha cierta y proporcionar las copias fotostáticas correspondientes debidamente refrendadas con el sello de la empresa y firma del titular, además de responder por escrito en lo que corresponda:

- 2.1 Indicar por escrito cómo se vinculó con dicho proveedor que se detalla en el Anexo N° 02 adjunto, por intermedio de quién(es) (nombres y apellidos) o por qué medios (radio, televisión, revistas, periódicos, etc.), u otros, los que deberá especificar.
- 2.2 Indicar por escrito si solicitó a otras empresas o personas, mediante cotizaciones, proformas, presupuestos u otros, la cotización previa de los servicios prestados, de ser así, a qué empresas o personas. Exhibir los originales y proporcionar fotocopia de los mismos, de corresponder.
- 2.3 Indicar por escrito si solicitó al proveedor detallado en el Anexo N° 02 adjunto, mediante cotizaciones, proformas, presupuestos u otros, la cotización previa de los servicios prestados. Exhibir los originales y proporcionar fotocopia de los mismos, de corresponder.
- 2.4 Indicar por escrito si se efectuaron las operaciones de prestación de servicios, detalladas en el Anexo N° 02 adjunto, sobre la base de órdenes de compra, ordenes de servicio y/o valorizaciones, de ser así, quién elaboró dichas órdenes de compra, servicio y/o valorizaciones (nombres y apellidos), quién las autorizó (nombres y apellidos), sobre la base de qué documentos se elaboraron, indique si se controlan numéricamente las órdenes de compra y/o servicio. Exhibir los originales y proporcionar fotocopia de los mismos, de corresponder.
- 2.5 Indicar por escrito, las cualidades o aspectos que evaluaron de su proveedor para determinar la contratación por los servicios correspondientes, así como acreditarlas con documentos preexistentes.
- 2.6 Indicar por escrito, quien(es) [nombres y apellidos] en su representación y en representación de su proveedor, pactaron las operaciones de prestación de servicios, en qué fechas y lugares se reunieron para pactar estas operaciones comerciales.
- 2.7 Indicar por escrito si se firmaron contratos y/o adendas con el proveedor detallado en el Anexo N° 02 por los servicios prestados, de ser así, exhibir los originales y proporcionar fotocopia de los mismos.
- 2.8 Exhibir el original de las guías de remisión remitente y transportista que se utilizaron para la prestación de servicios detalladas en el Anexo N° 02 adjunto al presente requerimiento. En el caso de prestación de servicios, presentar las guías de remisión que utilizó su proveedor para ingresar los materiales utilizados a la obra.
- 2.9 Indicar por escrito, quién(es) (nombres y apellidos) se encargaron de revisar las facturas de los proveedores, que coincidan con las órdenes de servicio u órdenes de trabajo, en cuanto a cantidad, precio.
- 2.10 Por el servicio de ejecución de obra prestado por _____:
 - Presentar Presupuestos, Contratos, Anexos y adendas celebrados con el mencionado proveedor.
 - Presentar Valorizaciones emitidas por dicho proveedor.
 - Exhibir los medios de pago utilizados para cancelar los comprobantes de pago emitidos por el mencionado proveedor. Así mismo exhibir sus estados de cuenta corriente bancarios donde se visualice el uso de dichos medios de pago.

Anexo N° 01 al Requerimiento N°: 4

Fecha de Emisión: 10/03/2011

Orden de Fiscalización :
RUC :
Nombre o Razón Social :
Domicilio Fiscal :
Distrito : VICTOR LARCO HERRERA
CIU : 45207 CONSTRUCCIÓN EDIFICIOS COMPLETOS.

Base Legal:

Art. 18°, Art. 19°, Art. 37°, Art. 44° Inc. a) del TUO de la Ley del IGV aprobado por D.S. N° 055-99-EF y normas modificatorias.

Art. 6° numerales 2.3 del Reglamento de la Ley del IGV - D.S. N° 136-96-EF y normas modificatorias.

Art. 3°, Art. 4°, Art. 5° y Art. 8° de la Ley N° 28194 "Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía".

De no sustentar con documentos de fecha cierta, ni proporcionar las fotocopias correspondientes debidamente refrendadas con el sello de la empresa y firma del titular y/o representante legal, ni responder por escrito en lo que corresponda, se realizarán los reparos tributarios al crédito fiscal respectivos de acuerdo a la normatividad señalada anteriormente y se aplicarán las sanciones derivadas de las infracciones incurridas tipificadas en el TUO del Código Tributario aprobado por D.S. N° 135-99-EF y modificatorias.

Cabe señalar, que de conformidad con el último párrafo del artículo 4° del D.S. N° 085-2007-EF y modificatorias, la información y/o documentación exhibida y/o presentada en el cumplimiento de lo solicitado en el presente requerimiento, se mantendrá a disposición del agente fiscalizador hasta la culminación de su evaluación.



ANEXO 3 SUMILLAS DE RTFs

N°	RTF			OPERACIÓN NO REAL		PERIODO / EJERCICIO DEL REPARO	DESCRIPCIÓN DEL CASO (Descritas a partir de las sumillas del Tribunal Fiscal)	RESOLUCIÓN
	NÚMERO	SALA	AÑO	BIENES	SERVICIOS			
1	06032	1	2015	SÍ		12-2001	La recurrente no acreditó con documentación fehaciente la realidad de sus operaciones. "La Administración Tributaria efectuó adicionalmente cruces de información con sus proveedores, y por crédito fiscal declarado por un importe mayor, no exhibió los comprobantes de pago respectivos" .	CONFIRMA LA RI DE LA SUNAT
2	03930	1	2015	SÍ		10-2006/11-2008	"La recurrente no acreditó haber efectuado los pagos parciales mediante los medios de pago establecidos en la Ley N° 28194 ni haber efectuado las diversas operaciones consignadas en los comprobantes de pago y notas de débito observados".	NULA EN PARTE EL REPARO POR OPERACIONES NO REALES Y CONFIRMA LO DEMÁS
3	02206	2	2015	SÍ		11-2004/12-2004	"No se acredita que los comprobantes de pago corresponden efectivamente a operaciones reales, las Guías de Remisión Remitente proporcionadas por su proveedor no han generado certeza en este instancia sobre la realidad de aquellas, dado que el peso de los bienes transportados excede capacidad de carga útil del vehículo que lo transportaba".	CONFIRMA LA RI DE LA SUNAT
4	01548	2	2015	SÍ		09-2010/04-2011	"No se acredita las razones de compra de ciertas adquisiciones de combustible a fin de tener derecho a la deducción del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas que gravó dichas adquisiciones y no cumplir con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la fehaciencia o realidad de ciertas operaciones de compra de bienes".	REVOCA EN PARTE Y CONFIRMA LO DEMÁS

N°	RTF			OPERACIÓN NO REAL		PERIODO / EJERCICIO DEL REPARO	DESCRIPCIÓN DEL CASO (Descritas a partir de las sumillas del Tribunal Fiscal)	RESOLUCIÓN
	NÚMERO	SALA	AÑO	BIENES	SERVICIOS			
5	02778	1	2015	SÍ		05-2002/09-2002 11-2002/12-2002 01-2003/12- 2003 01-2004/12-2004 01-2005/02-2005	"La recurrente no acreditó la realidad de las operaciones de compra consignadas en las facturas observadas por la Administración, lo que origina las omisiones en el Impuesto General a las Ventas".	CONFIRMA
6	06765	1	2015	SÍ		01-2004/12-2004	"Se revoca la apelada y se deja sin efecto en el extremo referido al reparo a los ingresos del Impuesto a la Renta sobre base presunta, al verificarse que el procedimiento seguido por la Administración no se encuentra arreglado a ley, se revoca el reparo al crédito fiscal por comprobantes no anotados en el Registro de Compras y sanciones vinculadas, a efecto que la Administración proceda de acuerdo a lo señalado en la resolución, y se confirma en lo demás que contiene".	REVOCA EN PARTE LAS RDS VINCULADAS AL IGV
7	10151	1	2015	SÍ		09-2006/11-2006	"Reparo por operaciones de compra no reales vinculadas a diversas facturas, en razón a que la recurrente no demostró la fehaciencia o efectiva realización de las operaciones de compra reparadas".	INFUNDADA
8	10402	1	2015	SÍ		10-2010/09-2011	"Las guías de remisión presentadas contienen inconsistencias que restan fehaciencia al traslado de las mercaderías, y que la recurrente no presentó documentación que acreditara el ingreso de dichos bienes a su almacén, no siendo suficiente para sustentar la fehaciencia de las operaciones observadas los documentos de pago presentados (cheques, constancias de transferencias bancarias, entre otros)".	CONFIRMA

N°	RTF			OPERACIÓN NO REAL		PERIODO / EJERCICIO DEL REPARO	DESCRIPCIÓN DEL CASO (Descritas a partir de las sumillas del Tribunal Fiscal)	RESOLUCIÓN
	NÚMERO	SALA	AÑO	BIENES	SERVICIOS			
9	03050	2	2015	SÍ		11-2004/12-2004	Se mantiene el reparo "por operaciones no reales, toda vez que el recurrente 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 (...)"	CONFIRMA
10	09292	1	2015		SÍ	01-2004 03-2004 05-2004/08-2004 12-2004	"Se indica que la recurrente no ha cumplido con presentar el detalle de los activos que sustentaron la depreciación reparada ni con acreditar su registro contable. Asimismo no sustentó las razones por las que no consideró como activos las adquisiciones de determinados bienes. Además no ha desvirtuado el reparo por operaciones no sustentadas fehacientemente y operaciones no reales respecto de diversos servicios que le fueron prestados, lo que se corrobora con los cruces de información efectuados con algunos de los proveedores observados".	CONFIRMA
11	05339	1	2015		SÍ	01-2001/12-2001	Las operaciones por servicio califican como "operaciones no reales al existir inconsistencias en las pruebas presentadas por la recurrente que les restan fehaciencia".	NULOS LOS REQUERIMIENTOS Y RDS VINCULADOS A LOS REPAROS DEL IGV
12	06827	1	2015	SÍ		04-2013 12-2013 01-2014/12-2014	Se indica que se mantiene el reparo al crédito fiscal toda vez que pese a que fue debidamente requerida la recurrente no cumplió con presentar ni exhibir sus comprobantes de pago de compras, así como tampoco su Registro de Compras	REVOCA EN PARTE LA RI DE RECLAMO Y DEJA SIN EFECTO LAS RDS Y CONFIRMA LO DEMÁS

N°	RTF			OPERACIÓN NO REAL		PERIODO / EJERCICIO DEL REPARO	DESCRIPCIÓN DEL CASO (Descritas a partir de las sumillas del Tribunal Fiscal)	RESOLUCIÓN
	NÚMERO	SALA	AÑO	BIENES	SERVICIOS			
13	03078	3	2017	SÍ		03-2006/01-2007	Se señala que no está acreditado en autos el supuesto previsto en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas en que se sustentan los valores, esto es, que los emisores de los comprobantes de pago observados fueran sujetos distintos a quienes verdaderamente realizaron las operaciones. Se indica que la Administración no cuestiona a los emisores de los comprobantes de pago objeto de análisis, sino que por el contrario, reconoce que éstos fueron los proveedores de los lingotes de plomo aleado, cuestionando únicamente a la recurrente en su calidad de adquirente de la referida mercadería, puesto que a su entender la mercadería no fue adquirida por ésta como intermediaria, sino que habría sido directamente adquirida por su cliente (ZINCSA).	REVOCA E INFUNDADA
14	012354	1	2015		SÍ	01-2005/07-2006	A efecto de acreditar la realidad de dichos servicios, y se confirma la apelada en cuanto al reparo al crédito fiscal y al gasto por comisiones de pesca respecto de los antes mencionados periodos y ejercicio, al comprobarse que la recurrente no demostró con la correspondiente documentación fehaciente la realidad de dichas operaciones.	REVOCA E INFUNDADA

N°	RTF			OPERACIÓN NO REAL		PERIODO / EJERCICIO DEL REPARO	DESCRIPCIÓN DEL CASO (Descritas a partir de las sumillas del Tribunal Fiscal)	RESOLUCIÓN
	NÚMERO	SALA	AÑO	BIENES	SERVICIOS			
15	06680	2	2016	Sí		12-2004/07-2005	El reparo por operaciones no reales se encuentra conforme a ley pues si bien resulta razonable que la recurrente hubiera adquirido productos para la realización de sus actividades de exportación, no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de las operaciones de compra descritas en los comprobantes de pago reparados, como pudieron ser proformas, órdenes de compra, guías de pedido, documentación comercial, los partes diarios de almacén que sustentaran el ingreso y salida de los bienes adquiridos, o cualquier otra documentación que evidenciara la efectiva realización de las operaciones observadas, pese a que fue requerida en forma expresa por la Administración.	CONFIRMA LA RI DE LA SUNAT
16	08679	2	2016	Sí		11-2007/12-2007	El reparo al crédito fiscal por operaciones no reales, así como la multa vinculada a éste se encuentran arreglados a ley, toda vez que si bien la recurrente presentó copias de las facturas observadas, tales documentos no acreditan por sí solos la realidad de las operaciones observadas, por lo que del análisis conjunto de la documentación que obra en autos, incluso de los resultados del cruce de información realizado por sus proveedores, de los cuales no se obtuvo la información necesaria, se aprecia que la recurrente 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 que fue requerida por la Administración para ello.	CONFIRMA LA RI DE LA SUNAT

N°	RTF			OPERACIÓN NO REAL		PERIODO / EJERCICIO DEL REPARO	DESCRIPCIÓN DEL CASO (Descritas a partir de las sumillas del Tribunal Fiscal)	RESOLUCIÓN
	NÚMERO	SALA	AÑO	BIENES	SERVICIOS			
17	08995	2	2016	SÍ		02-2002/11-2002	Se confirma la apelada en el extremo impugnado en razón a que la recurrente no sustentó fehacientemente las operaciones efectuadas con diversos proveedores, a pesar de haber sido requerida en forma expresa por la Administración en el procedimiento de fiscalización y por tanto, el reparo al crédito fiscal por los periodos de febrero a noviembre de 2002 por operaciones no reales se encuentra arreglado a ley.	CONFIRMA LA RI DE LA SUNAT
18	04278	1	2015	SÍ		01-2003/12-2003 01-2004/12-2004	Se remiten los actuados a la Administración a fin de que emita nuevo pronunciamiento respecto del reparo por operaciones no reales, toda vez que recién con la apelada se motivó debidamente el reparo, con relación a las pruebas aportadas por la recurrente, convalidando de esta manera los valores impugnados. Se revoca la apelada en el extremo del reparo por ventas omitidas, al no encontrarse acreditado en autos las operaciones de venta de ladrillos a terceros que la Administración imputó a la recurrente. Se dispone la reliquidación de los valores y sus multas vinculadas, dejándose sin efecto algunos de ellos.	REVOCA LA RI DE LA SUNAT
19	10229	2	2017	SÍ		04-2007/12-2007	El reparo del crédito fiscal por operaciones no fehacientes se encuentra arreglado a ley toda vez que la recurrente no aportó los medios probatorios que acrediten la fehaciencia de las operaciones observadas, por lo que corresponde mantenerlo.	CONFIRMA LA RI DE SUNAT

N°	RTF			OPERACIÓN NO REAL		PERIODO / EJERCICIO DEL REPARO	DESCRIPCIÓN DEL CASO (Descritas a partir de las sumillas del Tribunal Fiscal)	RESOLUCIÓN
	NÚMERO	SALA	AÑO	BIENES	SERVICIOS			
20	02206	2	2015	SÍ		11-2004/12-2004	Se señala respecto al reparo por operaciones no reales, al no haberse acreditado que los comprobantes de pago corresponden efectivamente a operaciones reales, dado que la actuación de la Administración no se sustenta únicamente en las observaciones o defectos detectados en el proveedor, sino básicamente en que la recurrente, a quien le corresponde la carga de la prueba, no acreditó la realidad de las operaciones a que se refieren las facturas observadas en la fiscalización, documentos que por sí solos, ni su registro contable, resultan suficientes para acreditar la realidad de las operaciones, por lo cual, aquélla debía mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acreditaran que los comprobantes que sustentaban su derecho correspondían a operaciones reales, siendo importante precisar que en base al análisis efectuado en la presente instancia, las Guías de Remisión Remitente proporcionadas por su proveedor no han generado certeza en esta instancia sobre la realidad de aquellas, dado que el peso de los bienes transportados excede capacidad de carga útil del vehículo que lo transportaba.	CONFIRMA LA RI DE SUNAT

N°	RTF			OPERACIÓN NO REAL		PERIODO / EJERCICIO DEL REPARO	DESCRIPCIÓN DEL CASO (Descritas a partir de las sumillas del Tribunal Fiscal)	RESOLUCIÓN
	NÚMERO	SALA	AÑO	BIENES	SERVICIOS			
21	10775	1	2017	SÍ		01-2012/12-2012	Se confirma la apelada en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las resoluciones de determinación giradas por el Impuesto General a las Ventas de febrero, junio, agosto a diciembre de 2012 y la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario vinculada al Impuesto General a las Ventas de junio de 2012, en razón a que el reparo al crédito fiscal por operaciones no reales, respecto de diversas operaciones de compra de bienes a diversos proveedores, ha sido determinado conforme al inciso b) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, dado que de la valoración conjunta de los medios probatorios actuados en el presente procedimiento, no se encuentra acreditado que hubieran acaecido relaciones comerciales entre los proveedores observados y la recurrente, siendo además que ésta no demostró el pago de las operaciones reparadas en los términos del numeral 2.3.1 y 15.4 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas. Se revoca la apelada en el extremo referido a las demás deudas impugnadas contenidas en otros valores, dado que la Administración comunicó a esta instancia que dichas deudas se extinguieron en virtud de lo dispuesto en el artículo 11° del Decreto Legislativo N° 1257.	REVOCA EN PARTE LA RI Y CONFIRMA LO DEMÁS

N°	RTF			OPERACIÓN NO REAL		PERIODO / EJERCICIO DEL REPARO	DESCRIPCIÓN DEL CASO (Descritas a partir de las sumillas del Tribunal Fiscal)	RESOLUCIÓN
	NÚMERO	SALA	AÑO	BIENES	SERVICIOS			
22	01481	3	2017	SÍ		04-2014/08-2014	Se confirma las resoluciones apeladas, toda vez que la recurrente no acreditó con los medios probatorios suficientes que el proveedor que figura como emisor de la factura materia de observación, sea quien en realidad efectuó la venta de los bienes materia de observación, siendo que adicionalmente la Administración efectuó cruces de información al referido proveedor, concluyendo que no acreditó haber efectuado las operaciones comerciales con la recurrente, ni efectuó la convalidación del crédito fiscal, al no cumplir con los requisitos del numeral 2.3 del artículo 6° del Reglamento del Impuesto General a las Ventas.	CONFIRMA LA RI DE SUNAT
23	00296	2	2017	SÍ	SÍ	10-2010/09-2011	Respecto al reparo por operaciones no reales, dado que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran demostrar o respaldar la fehaciencia o realidad de las operaciones reparadas, verificándose en autos que la Administración llevó a cabo cruces de información con la finalidad de sustentar las observaciones efectuadas, sin obtener prueba alguna sobre su efectiva realización.	CONFIRMA LA RI DE SUNAT
24	00478	1	2017	SÍ		10-2010/06-2011	La recurrente no acreditó con documentación fehaciente la realidad de las operaciones observadas y las diferencias entre los importes consignados como crédito fiscal en las declaraciones juradas y los anotados en el Registro de Compras.	CONFIRMA LA RI DE SUNAT

N°	RTF			OPERACIÓN NO REAL		PERIODO / EJERCICIO DEL REPARO	DESCRIPCIÓN DEL CASO (Descritas a partir de las sumillas del Tribunal Fiscal)	RESOLUCIÓN
	NÚMERO	SALA	AÑO	BIENES	SERVICIOS			
25	01481	3	2017	SÍ		04-2014/08-2014	La recurrente no acreditó con los medios probatorios suficientes que el proveedor que figura como emisor de la factura materia de observación, sea quien en realidad efectuó la venta de los bienes materia de observación, siendo que adicionalmente la Administración efectuó cruces de información al referido proveedor, concluyendo que no acreditó haber efectuado las operaciones comerciales con la recurrente.	CONFIRMA LA RI DE SUNAT
26	02244	1	2017	SÍ		07-2001 09-2001/12-2001	Se indica en la presente instancia que la recurrente no acreditó la fehaciencia de las operaciones observadas respecto de los reparos por operaciones no reales con incidencia en el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.	CONFIRMA LA RI DE SUNAT
27	04171	1	2014	SÍ		12-2000 01-2001/08-2001 11-2001/12-2001	La recurrente acredita sus pagos on recibos y no acredita de manera fehaciente el traslado de su mercadería puesto que las guía de remisión no consignan las placas de los vehiculos que transportan los materiales de construcción.	NULA LA RI DE LA SUNAT
28	02906	1	2017	SI		01-2012/12-2012	Se mantienen los reparos al crédito fiscal por no exhibir comprobantes de pago, no acreditar el uso de medios de pago y operaciones no reales.	CONFIRMA LA RI DE LA SUNAT
29	11431	2	2017	SI		03-2005/12-2011 0-2012/06-2013	Se confirma la apelada debido que la recurrente no presentó y/o exhibió durante el procedimiento de fiscalización los comprobantes de pago que sustentaban el crédito fiscal del IGV y su debida anotación en el Registro de Compras.	REVOCA EN PARTE Y CONFIRMA LO DEMAS

N°	RTF			OPERACIÓN NO REAL		PERIODO / EJERCICIO DEL REPARO	DESCRIPCIÓN DEL CASO (Descritas a partir de las sumillas del Tribunal Fiscal)	RESOLUCIÓN
	NÚMERO	SALA	AÑO	BIENES	SERVICIOS			
30	0326	8	2017	SI		04-2013/12-2013	Se confirma la apelada que declaró infundada la reclamación contra diversas resoluciones de determinación giradas por los reparos por concepto de operaciones no reales, toda vez que la recurrente 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 correspondientes a los meses de abril a diciembre de 2013 y que además la Administración llevó a cabo verificaciones adicionales para sustentar las observaciones efectuadas.	REVOCA EN PARTE Y CONFIRMA LO DEMAS
31	01267	5	2017	SI		01-2007/12-2007	Respecto a las operaciones no reales, se confirma la decisión de a SUNAT toda vez que si bien la recurrente no cumplió con presentar diversa documentación o información solicitada en diversos requerimientos toda vez que tales omisiones se produjeron en una misma fiscalización.	CONFIRMA LA RI DE LA SUNAT
32	06547	10	2017	SÍ		10-2011/12-2011 02-2012/05-2012	Se confirma los reparos al crédito fiscal por comprobantes que corresponden a operaciones no reales: La recurrente no sustentó la realización de las operaciones contenidas en las facturas materia de reparo, por lo que éste se encuentra arreglado a ley.	REVOCA LA RI EN PARTE Y CONFIRMA LO DEMÁS
33	04292	2	2017	SÍ		01-2005/12-2005	Se confirma la apelada en el extremo referido al rearo del IGV de enero, febrero y mayo a diciembre de 2005 por operaciones no reales, al no haber sustentado la recurrente con los documentos correspondientes la realidad de las operaciones	REVOCA LA RI EN PARTE Y CONFIRMA LO DEMÁS

ANEXO 4: CRITERIOS QUE UTILIZA EL TRIBUNAL FISCAL PARA ESTABLECER LA CARGA PROBATORIA

N.º	RTF			ANTECEDENTE	HALLAZGO DE CRITERIOS			
	NÚMERO	SALA	AÑO		EXISTENCIA DE BIEN O SERVICIO	A QUIÉN LE CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA	DEBER DE PROBAR	SI EL CONTRIBUYENTE NO CUMPLE CON PRESENTAR PRUEBAS
1	06032	1	2015	<p>1. RTF N° 02289-4-2003, 00120-5-2004 y 06276-4-2002 (mínimo probatorio)</p> <p>2. RTF N° 01218-5-2002, 03025-5-2004 y 00886-5-2005 (Existencia del bien o servicio)</p> <p>3. RTF N° 19094-2-2011, 9247-10-2013 y 12011-10-2013 (Cruces de información)</p>	"(...) para sustentar la deducción de gastos o costos y/o crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con llos comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan con los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago así como su registro contable, sin que en efecto éstas se hayan realizado"	Carga de la prueba recae en primer término en el contribuyente: "(...) la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia, pudiendo la Administración, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia de aquéllas, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno"	Mínimo probatorio: "(...) los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo de elementos de prueba que en forma razonable y suficiente acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales"	
2	03930	1	2015	<p>1. RTF N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004 (mínimo probatorio)</p> <p>2. RTF N° 00120-5-2002, 01923-4-2004 y 00325-1-2005 (Existencia del bien o servicio)</p>	"(...) para sustentar el crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no basta que se cuente con los comprobantes de pago por adquisiciones que cumplan con los requisitos sustanciales y formales previstos en la Ley del Impuesto General a las Ventas y probar su registro contable, sino que se debe demostrar que, en efecto, estas operaciones se hayan realizado"		Mínimo probatorio: "(...) para adquirir el derecho al crédito fiscal, es necesario que éstos mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales"	
3	02206	2	2015	<p>3. RTF N° 19094-2-2011, 09247-10-2013 y 12011-10-2013 (No es obligatorio cruces de información).</p> <p>4. RTF N° 01229-1-97, 00238-2-98 y 00256-3-99 (incumplimiento de los proveedores en el cruce de información).</p> <p>5. RTF N° 06440-5-2005 (incumplimiento de obligaciones tributarias de proveedores)</p> <p>6. RTF N°02289-4-</p>			Mínimo probatorio: "(...) los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho a crédito fiscal y/o gasto correspondan a operaciones no reales"	<p>1. Cruces de información:</p> <p>a. Discrecionalidad del cruce de información:"(...) no es obligatorio cruces de información:"(...) no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación"</p> <p>b. Incumplimiento de los proveedores en el cruce de información: "(...) si efectuado un cruce de información los proveedores</p>

N.º	RTF			ANTECEDENTE	HALLAZGO DE CRITERIOS			
	NÚMERO	SALA	AÑO		EXISTENCIA DE BIEN O SERVICIO	A QUIÉN LE CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA	DEBER DE PROBAR	SI EL CONTRIBUYENTE NO CUMPLE CON PRESENTAR PRUEBAS
				2003 (inaplicación del cruce de información)				incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de una operación, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente". c. Incumplimiento de obligaciones tributarias de proveedores: "(...) si se verifica el incumplimiento de las obligaciones de los proveedores de un contribuyente ello no es suficiente para desconocer automáticamente el crédito fiscal declarado por éstos" d. Inaplicación del cruce de información: El cruce de información es inaplicable "(...) cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales"
4	01548	2	2015			"(...) este Tribunal, a efectos de analizar la realidad o no de una o varias operaciones de compra, ha fijado como criterio general que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia (...)"		
5	02778	1	2015	1. RTF N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004 (mínimo probatorio) 2. RTF N° 00120-5-2002, 01923-4-2004 y 00325-1-2005 (Existencia del bien o servicio)	"(...) para sustentar el crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no basta que se cuente con los comprobantes de pago por adquisiciones que cumplan con los requisitos sustanciales y formales previstos en la Ley del Impuesto General a las Ventas y probar su registro contable, sino que se debe demostrar que, en efecto, estas operaciones se hayan realizado"		1. Mínimo probatorio: "(...) para adquirir el derecho al crédito fiscal, es necesario que éstos mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales"	

N°	RTF			ANTECEDENTE	HALLAZGO DE CRITERIOS			
	NÚMERO	SALA	AÑO		EXISTENCIA DE BIEN O SERVICIO	A QUIÉN LE CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA	DEBER DE PROBAR	SI EL CONTRIBUYENTE NO CUMPLE CON PRESENTAR PRUEBAS
6	06765	1	2015	1. RTF N° 00057-3-2000, 00120-5-2002, 01218-5-2002, 01807-4-2004 y 01923-4-2004 (existencia del bien o servicio)	"(...) para tener derecho al crédito fiscal no basta acreditar que se cuenta con el comprobantes de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con el registro contable de éstas, 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"			
7	10151	1	2015			Carga de la prueba recae en primer término en el contribuyente: "(...) siendo que a la recurrente es a quien corresponde la carga de la prueba y que en cumplimiento de las obligaciones formales de los proveedores no ha servido de sustento para atribuir la calidad de operaciones no reales a las operaciones reparadas, sino la apreciación conjunta y razonada de los documentación que obra en autos"		
8	10402	1	2015	1. RTF N° 1923-4-2004 y 1807-4-2004 (existencia del bien o servicio)	"(...) para tener derecho al crédito fiscal no basta acreditar que se cuenta con el comprobantes de pago que respalde las operaciones efectuadas ni con el registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes de pago en efecto correspondan a operaciones reales o existentes, es decir, que se hayan producido en la realidad"			

N.º	RTF			ANTECEDENTE	HALLAZGO DE CRITERIOS			
	NÚMERO	SALA	AÑO		EXISTENCIA DE BIEN O SERVICIO	A QUIÉN LE CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA	DEBER DE PROBAR	SI EL CONTRIBUYENTE NO CUMPLE CON PRESENTAR PRUEBAS
9	03050	2	2015			Carga de la prueba recae en primer término en el contribuyente: "(...) la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia, pudiendo la Administración, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia de aquéllas, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones."		
10	09292	1	2015			Carga de la prueba recae en primer término en el contribuyente: "(...) la actuación de la Administración Tributaria 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 (...)"		
11	05339	1	2015	RTF N° 01218-5-2002, 03025-5-2004 y 00886-5-2005 (presentación de comprobantes de pago y su anotación es insuficiente)			Mínimo probatorio: "(...) los citados comprobantes de pago no resultan suficientes por si solos para demostrar la realidad de las operaciones consignadas en ellos, ni su anotación en el Registro de Compras de la recurrente"	
12	06827	1	2015				La recurrente no presenta pruebas: "(...) se dejó constancia que la recurrente no presentó y/o exhibió ni sustentó lo solicitado, en consecuencia el reparo al crédito fiscal declarado (...) resulta conforme a ley"	

N.º	RTF			ANTECEDENTE	HALLAZGO DE CRITERIOS			
	NÚMERO	SALA	AÑO		EXISTENCIA DE BIEN O SERVICIO	A QUIÉN LE CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA	DEBER DE PROBAR	SI EL CONTRIBUYENTE NO CUMPLE CON PRESENTAR PRUEBAS
13	03078	3	2017					
14	012354	1	2015			1. Carga de la prueba recae en primer término en el contribuyente: "(...) este Tribunal, a efectos de analizar la realidad de una o varias operaciones de compra, ha fijado como criterio general que la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia (...)"		
15	06680	2	2016					
16	08679	2	2016			1. Carga de la prueba recae en primer término en el contribuyente: "(...) la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia, y que la Administración, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno"		

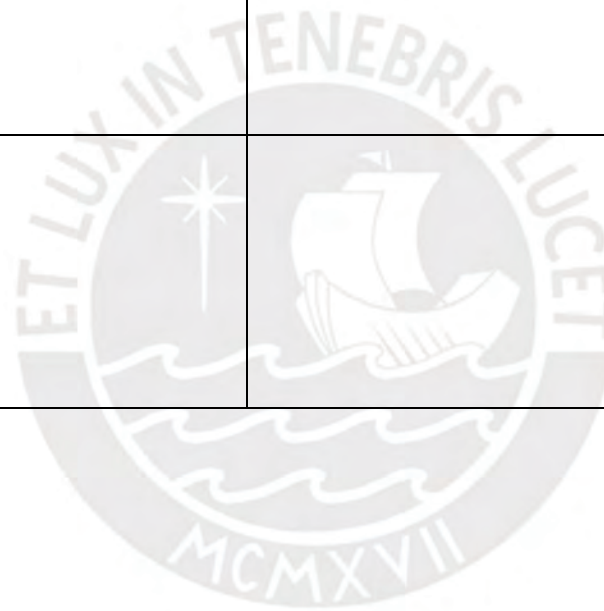
N.º	RTF			ANTECEDENTE	HALLAZGO DE CRITERIOS			
	NÚMERO	SALA	AÑO		EXISTENCIA DE BIEN O SERVICIO	A QUIÉN LE CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA	DEBER DE PROBAR	SI EL CONTRIBUYENTE NO CUMPLE CON PRESENTAR PRUEBAS
17	08995	2	2016			1. Carga de la prueba recae en primer término en el contribuyente: "(...) la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia, y que la Administración, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno"		
18	04278	1	2015	RTF N° 00500-4-2006 y 08718-11-2014			Manifestaciones: "(...) las manifestaciones deben ser valoradas en forma conjunta con otros medios probatorios y con apreciación razonada"	
19	10229	2	2017	1. RTF N° 03708-1-2004 (mínimo probatorio) 2. RTF N° 03618-1-2007 (Existencia del bien o servicio)	"(...) la existencia del bien o de la prestación del servicio materia de la operación sustentada con el comprobantes de pago reparado, no es suficiente para probar la realidad de dichas operaciones, pues además se requiere acreditar que existe coincidencia entre la persona que efectuó la venta o prestó el servicio al recurrente y el que emite dicho comprobantes de pago"		1. Mínimo probatorio: "(...) los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro"	1. Cruce de información: "(...) la Administración llevó a cabo cruces de información con la finalidad de sustentar sus observaciones, sin obtener prueba alguna sobre su efectiva realización"

N°	RTF			ANTECEDENTE	HALLAZGO DE CRITERIOS			
	NÚMERO	SALA	AÑO		EXISTENCIA DE BIEN O SERVICIO	A QUIÉN LE CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA	DEBER DE PROBAR	SI EL CONTRIBUYENTE NO CUMPLE CON PRESENTAR PRUEBAS
20	02206	2	2015	1. RTF N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004 (mínimo probatorio)			1. Mínimo probatorio: "(...) los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, por lo que resulta pertinente verificar los medios probatorios presentados por el recurrente para acreditar la efectiva realización de las operaciones descritas en las facturas observadas"	
21	10775	1	2017	1. RTF N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004 (mínimo probatorio) 2. RTF N° 01145-1-2005 y 01807-4-2004 (Existencia del bien o servicio)	"(...) para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad"		1. Mínimo probatorio: "(...) 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"	

N°	RTF			ANTECEDENTE	HALLAZGO DE CRITERIOS			
	NÚMERO	SALA	AÑO		EXISTENCIA DE BIEN O SERVICIO	A QUIÉN LE CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA	DEBER DE PROBAR	SI EL CONTRIBUYENTE NO CUMPLE CON PRESENTAR PRUEBAS
22	01481	3	2017	1. RTF N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004 (mínimo probatorio). 2. RTF N° 06368-1-2003 (Carga de la prueba recae en la SUNAT)		1. Carga de la prueba recae en la SUNAT: "(...)" para demostrar la hipótesis de que no existió operación real que sustente el crédito fiscal, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario"	1. Mínimo probatorio: "(...) 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 éstos" 2. Guías de Remisión Remitente: "(...) dichos documentos por si solos no acreditan que el proveedor que figura en los mismos, sea quien en realidad efectuó la venta de los bienes, debiendo actuarse documentación adicional que acredite que éstos fueron recibidos de dicho proveedor por la recurrente, lo que no se ha acreditado en el caso de autos, máxime si tales guías de remisión no señalan los datos de identificación de la persona responsable de la recepción de los bienes en ellos detallados, la forma de transporte empleada, ni la identificación de la misma, teniendo en cuenta el volumen de las adquisiciones"	1. Cruce de información: "(...) se llevó a cabo investigaciones adicionales, tal como el cruce de información a dicho proveedor, de cuyos resultados se concluyó que la operación de compra bajo examen no fue efectuada por el proveedor que emitió el citado comprobante de pago"

N.º	RTF			ANTECEDENTE	HALLAZGO DE CRITERIOS			
	NÚMERO	SALA	AÑO		EXISTENCIA DE BIEN O SERVICIO	A QUIÉN LE CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA	DEBER DE PROBAR	SI EL CONTRIBUYENTE NO CUMPLE CON PRESENTAR PRUEBAS
23	00296	2	2017	<p>1. RTF N° 03708-1-2004 (mínimo probatorio)</p> <p>2. RTF N° 19094-2-2011, 09247-10-201 Y 12011-10-2013 (cruces de información)</p> <p>3. RTF N° 4100-4-2007 Y 00233-3-2010 (traslado de la carga a la SUNAT)</p>		<p>Carga de la prueba recae en primer término en el contribuyente: "(...) la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia y, puede la Administración, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno"</p>	<p>1. Mínimo probatorio: "(...) 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 efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro"</p> <p>2. Contratos: "(...) los contratos no constituyen prueba suficiente que permita establecer la fehaciencia de las operaciones objeto de cuestionamiento por parte de la Administración, sino que, para tal efecto, el deudor tributario debe proporcionar elementos de prueba complementarios"</p>	<p>1. Cruce de información: a. "(...) no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación" b. "(...) puede la Administración, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considerase necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno"</p>
24	00478	1	2017	<p>1. RTF N° 03708-1-2004 (mínimo probatorio)</p> <p>2. RTF N° 03618-1-2007 y 00120-5-2002 (Existencia del bien o servicio).</p> <p>3. RTF N° 19094-2-2011, 09247-10-2013 y 12011-10-2013 (No es obligatorio cruces de información).</p> <p>4. RTF N° 01229-1-97, 00238-2-98 y 00256-3-99 (incumplimiento de los proveedores en el cruce de información).</p> <p>5. RTF N° 06440-5-2005 (incumplimiento de obligaciones tributarias de proveedores)</p> <p>6. RTF N° 02289-4-2003 (inaplicación del cruce de información)</p>	<p>"(...) la existencia del bien o de la prestación del servicio materia de la operación sustentada con el comprobantes de pago reparado, no es suficiente para probar la realidad de dichas operaciones, pues además se requiere acreditar que existe coincidencia entre la persona que efectuó la venta o prestó el servicio a la recurrente y el que emite dicho comprobantes de pago"</p> <p>"(...) para sustentar e crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no basta que se cuete con los comprobantes de pago por adquisiciones que cumplan con los requisitos sustanciales y formales previstos en la ley del Impuesto General a las Ventas y probar su registro contable, sino que se debe demostrar que, en efecto, estas operaciones se hayan realizado"</p>	<p>1. Carga de la prueba recae en primer término en el contribuyente: "(...) la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia, y la Administración puede, mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información"</p>	<p>1. Mínimo probatorio: "(...) 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 efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro"</p>	<p>1. Cruces de información: a. Discrecionalidad del cruce de información: "(...) no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad o fehaciencia de una operación" b. Incumplimiento de los proveedores en el cruce de información: "(...) si efectuado 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". c. Incumplimiento de obligaciones tributarias de proveedores: "(...) si se verifica el incumplimiento de las obligaciones de los</p>

N°	RTF			ANTECEDENTE	HALLAZGO DE CRITERIOS			
	NÚMERO	SALA	AÑO		EXISTENCIA DE BIEN O SERVICIO	A QUIÉN LE CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA	DEBER DE PROBAR	SI EL CONTRIBUYENTE NO CUMPLE CON PRESENTAR PRUEBAS
25	01481	3	2017	1. RTF N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004 (mínimo probatorio)				<p>proveedores de un contribuyente, ello no es suficiente para desconocer automáticamente el crédito fiscal declarado por éstos"</p> <p>d. Inaplicación del cruce de información: El cruce de información es inaplicable"(...) cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales"</p>
								<p>1. Mínimo probatorio: "(...) 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 éstos"</p>



N.º	RTF			ANTECEDENTE	HALLAZGO DE CRITERIOS			
	NÚMERO	SALA	AÑO		EXISTENCIA DE BIEN O SERVICIO	A QUIÉN LE CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA	DEBER DE PROBAR	SI EL CONTRIBUYENTE NO CUMPLE CON PRESENTAR PRUEBAS
26	02244	1	2017	<p>1. RTF N° 03708-1-2004 (mínimo probatorio)</p> <p>2. RTF N° 03618-1-2007 (Existencia del bien o servicio)</p> <p>3. RTF N° 19094-2-2011, 09247-10-201 y 12011-10-2013 (Discrecionalidad del cruce de información)</p> <p>4. RTF N° 04100-4-2007 y 00233-3-2010 (Carga de la prueba recae en la SUNAT)</p>	<p>"(...) la existencia del bien o de la prestación del servicio materia de la operación sustentada con el comprobantes de pago reparado, no es suficiente para probar la realidad de dichas operaciones, pues además se requiere acreditar que existe coincidencia entre la persona que efectuó la venta o prestó el servicio al recurrente y el que emite dicho comprobantes de pago"</p>	<p>1. Carga de la prueba recae en primer término en el contribuyente: "(...) la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia, y puede la Administración mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información"</p> <p>2. Carga de la prueba recae en la SUNAT: "(...) a fin de determinar la realidad de las operaciones, la Administración puede llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores emisores de los comprobantes de pago, cuya fehaciencia es materia de cuestionamiento, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo"</p>	<p>1. Mínimo probatorio: "(...) 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 efectuadas en la realidad, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o su registro"</p> <p>2. Contratos: "(...) los contratos no constituyen prueba suficiente que permita establecer la fehaciencia de las operaciones objeto de cuestionamiento por parte de la Administración, sino que, para tal efecto, el deudor tributario debe proporcionar elementos de prueba complementarios"</p>	<p>1. Cruce de información:</p> <p>a. Discrecionalidad del cruce de información: "(...) no es obligación de la Administración realizar cruces de información con terceros como requisito indispensable para cuestionar la realidad de una operación (...)"</p> <p>b. Incumplimiento de los proveedores en el cruce de información: "(...) si en la verificación y 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 (...)"</p> <p>c. Incumplimiento de obligaciones tributarias de proveedores: "(...) el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los proveedores de la recurrente no es suficiente para desconocer automáticamente el crédito fiscal de ésta"</p> <p>d. Inaplicación del cruce de información: el cruce de información es inaplicable"(...) cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales"</p> <p>2. Contribuyente sólo presentó comprobantes de compra y Registro de Compras: "(...) se parecía de autos que la recurrente se limitó a presentar las facturas observadas y el Registro de Compras, sin embargo, de</p>

N.º	RTF			ANTECEDENTE	HALLAZGO DE CRITERIOS			
	NÚMERO	SALA	AÑO		EXISTENCIA DE BIEN O SERVICIO	A QUIÉN LE CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA	DEBER DE PROBAR	SI EL CONTRIBUYENTE NO CUMPLE CON PRESENTAR PRUEBAS
								<p>acuerdo con la jurisprudencia antes glosada, los comprobantes de pago y el Registro de Compras por sí solos no resultan suficientes para acreditar la realización de las operaciones"</p>



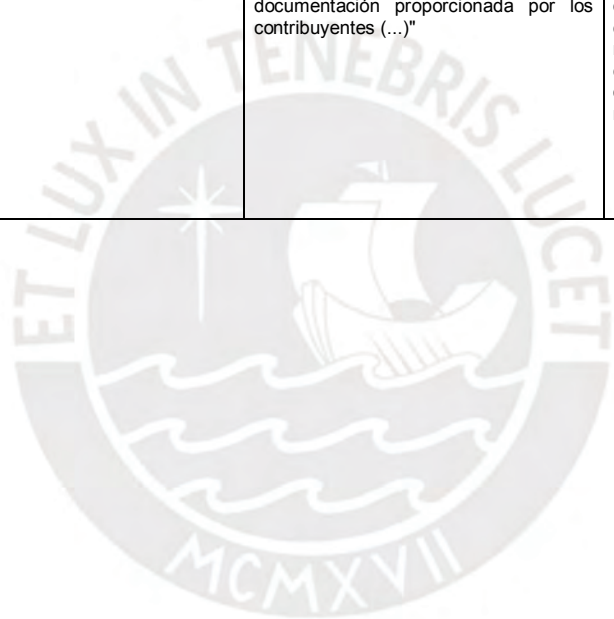
N. º	RTF			ANTECEDENTE	HALLAZGO DE CRITERIOS			
	NÚMERO	SALA	AÑO		EXISTENCIA DE BIEN O SERVICIO	A QUIÉN LE CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA	DEBER DE PROBAR	SI EL CONTRIBUYENTE NO CUMPLE CON PRESENTAR PRUEBAS
27	04171	1	2014				1. Mínimo probatorio: "(...) los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales"	



N.º	RTF			ANTECEDENTE	HALLAZGO DE CRITERIOS			
	NÚMERO	SALA	AÑO		EXISTENCIA DE BIEN O SERVICIO	A QUIÉN LE CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA	DEBER DE PROBAR	SI EL CONTRIBUYENTE NO CUMPLE CON PRESENTAR PRUEBAS
28	02906	1	2017			<p>1. Carga de la prueba recae en primer término en el contribuyente: "(...) la carga de la prueba corresponde a la recurrente y no a la Administración, siendo que la realización de cruces de información -como los realizados en el presente caso- es una facultad de la segunda y no su obligación, por lo que lo alegado por la recurrente carece de sustento "</p> <p>2. Carga de la prueba recae en el contribuyente y la SUNAT: "(...) el contribuyente acredite la realidad de las transacciones efectuadas directamente con sus proveedores, con documentación e indicios razonables, y por otro lado, que la Administración 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"</p>	<p>1. No cumplió mínimo probatorio: "(...) la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar que las personas que figuran como emisores de los comprobantes de pago objeto de reparo fueron quienes realizaron las operaciones de venta; por lo que tampoco se acredita de los cruces de información con los supuestos proveedores afectados por la Administración, siendo que de lo actuado no se aprecia que se discuta la adquisición de tales bienes, sino que las operaciones de compra bajo examen fueron realizadas por sujetos distintos a los que emitieron dichos comprobantes de pago"</p> <p>2. Probar todo el circuito de comercialización o prestación de servicios: "(...) en los casos de reparos por operaciones no reales es necesario demostrar todo el circuito de las operaciones de adquisición de los bienes y/o servicios materia de reparo, así uno de los aspectos que deben ser constatados es la entrega efectiva de los bienes y/o la prestación efectiva de los servicios por parte de los proveedores que emitieron os comprobantes de pago al comprador o usuario del servicios, en cuyo primer supuesto, es necesaria la verificación de documentos como reportes de control de ingresos o registros de inventarios de los bienes al almacén del comprador o de su entrega al mismo o a quien éste haya designado, así como el pago por la adquisición de dichos bienes o servicios"</p>	

N.º	RTF			ANTECEDENTE	HALLAZGO DE CRITERIOS			
	NÚMERO	SALA	AÑO		EXISTENCIA DE BIEN O SERVICIO	A QUIÉN LE CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA	DEBER DE PROBAR	SI EL CONTRIBUYENTE NO CUMPLE CON PRESENTAR PRUEBAS
29	114631	2	2017			1. Carga de la prueba recae en primer término en el contribuyente: "(...) la carga de la prueba del derecho a usar el crédito fiscal recae exclusivamente en el contribuyente"		
30	0326	8	2017			<p>1. Inversión de la carga probatoria: "(...) la recurrente no cumplió con acreditar el mínimo probatorio requerido, por lo que no se produjo la inversión de la carga de la prueba de la realidad de las operaciones, la Administración, de oficio, efectuó la verificación de la información que obraba en sus sistemas informáticos respecto a sus proveedores; indicando que de dicha revisión se evidenció que estos no tenían la capacidad operativa, técnica, económica, financiera logística para ser proveedores de ningún cliente. Asimismo, con relación a algunos de ellos solicitó información a entidades públicas"</p> <p>2. Cruces de información: "(...) la Administración no sustenta su reparo en el incumplimiento o falta de terceros, como pueden ser los proveedores, sino en la falta de pruebas de la realidad de las operaciones, siendo que, como se ha descrito, es atribuible a la recurrente no haber proporcionado prueba alguna (...)"</p>		

N. o	RTF			ANTECEDENTE	HALLAZGO DE CRITERIOS			
	NÚMERO	SALA	AÑO		EXISTENCIA DE BIEN O SERVICIO	A QUIÉN LE CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA	DEBER DE PROBAR	SI EL CONTRIBUYENTE NO CUMPLE CON PRESENTAR PRUEBAS
31	01267	5	2017			<p>1. Carga probatoria en primer término: "(...) la carga de la prueba para acreditar la efectiva realización de las operaciones es de los contribuyentes, correspondiéndole a la Administración efectuar la verificación respectiva fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por los contribuyentes (...)"</p>	<p>1. No cumplió con el mínimo probatorio: "(...) la recurrente no acreditó la realidad de las operaciones con la documentación sustentatoria respectiva, tales como guías de remisión, cotizaciones, cargos de recepción de bienes, ingreso e bienes a almacenes, documentación que acredite los pagos efectuados por tales operaciones, como recibos de ingreso de efectivo, recibos de caja y/o comprobantes de egreso, entre otros, no obstante haber sido debidamente requerida por la Administración (...)"</p>	<p>1. Cruce de información: "(...) habiendo la Administración, no obstante no estar obligada a ello efectuado los cruces de información, los cuales tampoco permitieron obtener la documentación sustentatoria respectiva (...)"</p>



N.º	RTF			ANTECEDENTE	HALLAZGO DE CRITERIOS			
	NÚMERO	SALA	AÑO		EXISTENCIA DE BIEN O SERVICIO	A QUIÉN LE CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA	DEBER DE PROBAR	SI EL CONTRIBUYENTE NO CUMPLE CON PRESENTAR PRUEBAS
32	06547	10	2017	<p>1. RTF N° 256-3-99 y 238-2-98 (Incumplimiento de los proveedores en el cruce de información)</p> <p>2. RTF N° 06440-5-2005 (incumplimiento de obligaciones tributarias de proveedores)</p> <p>3. RTF N° 02289-4-2003 (inaplicación del cruce de información)</p>		<p>Carga de la prueba recae en la SUNAT: "(...) para demostrar la hipótesis de que no existió operación real que sustente el crédito fiscal, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, de conformidad con el artículo 125° del Código Tributario"</p>		<p>1. Cruce de información:</p> <p>a. Discrecionalidad del cruce de información: "(...) la recurrente en el sentido que la Administración no efectuó cruce de información con sus proveedores, cabe indicar que tal verificación constituye una facultad discrecional prevista en el artículo 62° del Código Tributario (...)"</p> <p>b. Incumplimiento de los proveedores en el cruce de información: "(...) si en la verificación y 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 (...)"</p> <p>c. Incumplimiento de obligaciones tributarias de proveedores: "(...) el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los proveedores de la recurrente no es suficiente para desconocer automáticamente el crédito fiscal de ésta"</p> <p>d. Inaplicación del cruce de información: el cruce de información es inaplicable "(...) cuando la Administración ha evaluado conjuntamente una serie de hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las adquisiciones no son reales"</p> <p>2. Contribuyente sólo presentó comprobantes de compra y Registro de Compras: "(...) se parecía de autos que la recurrente se limitó a presentar las facturas"</p>

N°	RTF			ANTECEDENTE	HALLAZGO DE CRITERIOS			
	NÚMERO	SALA	AÑO		EXISTENCIA DE BIEN O SERVICIO	A QUIÉN LE CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA	DEBER DE PROBAR	SI EL CONTRIBUYENTE NO CUMPLE CON PRESENTAR PRUEBAS
								observadas y el Registro de Compras, sin embargo, de acuerdo con la jurisprudencia antes glosada, los comprobantes de pago y el Registro de Compras por sí solos no resultan suficientes para acreditar la realización de las operaciones"



N.º	RTF			ANTECEDENTE	HALLAZGO DE CRITERIOS			
	NÚMERO	SALA	AÑO		EXISTENCIA DE BIEN O SERVICIO	A QUIÉN LE CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA	DEBER DE PROBAR	SI EL CONTRIBUYENTE NO CUMPLE CON PRESENTAR PRUEBAS
33	04292	2	2017	1. RTF N° 06368-1-2003, 05640-5-2006 (Carga de la prueba recae en la SUNAT).		<p>1. Carga probatoria en primer término: "(...) la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia y que la Administración puede mediante cruces de información, entre otros, aportar los elementos de prueba que considere necesarios con la finalidad de acreditar su inexistencia, por lo que si un contribuyente no aporta elementos concluyentes, podría no acreditarse la realidad de sus operaciones aun cuando no se llegase a efectuar con terceros cruce de información alguno"</p> <p>2. Carga de la prueba recae en la SUNAT: "(...) para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente la fehaciencia de las operaciones, debe contarse con las pruebas suficientes que así lo demuestren, para lo cual deberá investigarse todas las circunstancias del caso, que comprende el análisis de la contabilidad, cruce de información con los proveedores, la verificación de los documentos que sustenten el transporte, la entrega y/o almacenamiento de la mercadería, entre otros, y actuarse los medios probatorios pertinentes y sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos en forma conjunta y con apreciación razonada, y no basándose exclusivamente en incumplimientos de los proveedores"</p>		