

**Pontificia Universidad Católica del Perú**

**Facultad de Derecho**



**Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario**

**Mitos y leyendas de un monstruo escéptico: La aplicación del principio de verdad material en el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta Empresarial y aspectos cuestionables de la exigencia probatoria de la SUNAT para admitir la deducibilidad de un gasto**

**Trabajo académico para optar el título de Segunda Especialidad en Derecho Tributario**

**AUTOR**

Claudio Vicienzo Gentile Fitzcarrald

**ASESORA:**

Johana Lisseth Timaná Cruz

**CÓDIGO DEL ALUMNO:**

20101069

**2019**

## RESUMEN

En el presente trabajo se desarrolla, en primer lugar, cuáles son las características que diferencian a un procedimiento administrativo de un proceso civil, en lo que concierne a la actuación y valoración de la prueba. Ello permite reconocer qué aspectos se presentan en el procedimiento administrativo de manera especial, y la relevancia del interés público que se busca tutelar con él. Asimismo, el trabajo se enfoca en el procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta Empresarial, considerando ciertos pronunciamientos jurisprudenciales que nos permiten apreciar cómo se desarrolla la dinámica probatoria en el marco de la verificación de la fehaciencia y la acreditación de la causalidad de gastos, para admitir su deducción. En dicho desarrollo, no se pierde de vista el papel trascendental que cumple la discrecionalidad que le confiere el Código Tributario a la Administración Tributaria, para que conduzca el ejercicio de su facultad de fiscalización. A partir de ello, llegamos a ciertas conclusiones respecto de las vulneraciones que se generan, en el marco del procedimiento de fiscalización, de los principios y lineamientos del derecho administrativo general, así como la falta de seguridad jurídica que genera en los contribuyentes que los auditores tributarios puedan aplicar meramente su criterio para comprobar la fehaciencia de los gastos declarados, en razón del vacío normativo existente. Con lo cual, se propone la incorporación de parámetros básicos que orienten la actuación de la Administración Tributaria a una valoración de los medios probatorios racional y acorde con los principios de impulso de oficio y verdad material, sin que ello implique vaciar de contenido la discrecionalidad que la norma le confiere.

## CONTENIDO

INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO PRIMERO.....	4
TEORÍA Y REGULACIÓN DE LA PRUEBA EN EL MARCO DE UN PROCESO CIVIL Y UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO.....	4
1.1    LA PRUEBA EN EL PROCESO CIVIL Y SU DINÁMICA APLICADA A LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS INTERSUBJETIVOS DE CARÁCTER PRIVADO. ....	4
1.2    LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y SU DINÁMICA APLICADA A DECIDIR ASUNTOS DE INTERÉS PÚBLICO.....	7
1.3    EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y SUS PARTICULARIDADES RESPECTO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL, EN MATERIA PROBATORIA. ....	11
CAPÍTULO SEGUNDO.....	19
PARÁMETROS DE LA EXIGENCIA PROBATORIA EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL.....	19
2.1    OBJETO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA Y SU APLICACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL. ....	19
2.2    LA DISCRECIONALIDAD DE LA SUNAT Y SU FORMA DE MANIFESTARSE EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN .....	22
2.3    JURISPRUDENCIA RELEVANTE Y ASPECTOS CRÍTICOS DEL ANÁLISIS DE LA FEHACIENCIA DEL GASTO.....	26
CAPÍTULO TERCERO .....	30
UNA PROPUESTA PARA ACREDITAR LA FEHACIENCIA DEL GASTO EN VIRTUD DE LOS PRINCIPIOS ADMINISTRATIVOS Y CONFORME CON EL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO .....	30
3.1    ¿CÓMO ACREDITAR LA FEHACIENCIA DEL GASTO? ¿ES VIABLE ESTABLECER UN ESTÁNDAR EN LA LEY O BASTA CON EL DESARROLLO JURISPRUDENCIAL DE PARÁMETROS?.....	30
3.2    LA PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE LOS DATOS CONTENIDOS EN LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA Y EL DESPLIEGUE DEL PRINCIPIO DE VERDAD MATERIAL EN EL MARCO DEL PRINCIPIO DE FEHACIENCIA. ....	32
3.3    PARÁMETROS BÁSICOS PARA LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE VERDAD MATERIAL E IMPULSO DE OFICIO COMO REMEDIO PARA LA VALORACIÓN ARBITRARIA DE MEDIOS DE PRUEBA PARA ACREDITAR LA FEHACIENCIA DE GASTOS.....	34
CONCLUSIONES.....	37
BIBLIOGRAFÍA.....	38

## INTRODUCCIÓN

La facultad de fiscalización constituye una de las cuatro facultades que el Código Tributario le ha conferido a la Administración Tributaria para la consecución de sus fines, junto a la de determinación, recaudación y sanción. Esta es de singular importancia, ya que permite verificar si los contribuyentes han determinado correctamente sus obligaciones tributarias y, asimismo, si han cumplido con las obligaciones formales relacionadas a ellas.

Así pues, la Administración Tributaria, en atención a su facultad discrecional, podría elegir a determinados contribuyentes e iniciarles un procedimiento de fiscalización, por ejemplo, respecto a su declaración anual de Impuesto a la Renta del ejercicio 2017. Ahora bien, imaginándonos que el contribuyente realice actividades empresariales y por ello genere rentas de tercera categoría, podría haber deducido de su renta bruta ciertos gastos, al amparo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

Ante lo declarado por el contribuyente, la Administración Tributaria podría solicitarle la documentación y/o información que considere pertinente para acreditar no solo que efectivamente efectuó los gastos que declaró, sino que estos cumplen con el principio de causalidad. Ante lo requerido por el ente fiscalizador, el contribuyente procedería a exhibir y/o presentar toda la documentación que considere necesaria para generar el convencimiento de que lo que declaró era verdad y se adecuaba a los márgenes legales.

Sin embargo, la Administración Tributaria, amparada por el vacío normativo en materia de acreditación de la fehaciencia del gasto y los lineamientos jurisprudenciales del Tribunal Fiscal que le permiten apreciar discrecionalmente el cumplimiento de ese requisito, podría simplemente señalar que la documentación presentada no es suficiente para convencerla de la existencia de su contenido.

De esta manera, son numerosos los casos en que la Administración Tributaria requiere información a los contribuyentes para convencerla de la veracidad de lo que declara, y esta

sencillamente no le resulta suficiente. Podrían presentarse comprobantes de pago, registros contables, contratos, documentos notariales, registrales, etc. y finalmente todo llegaría a depender del criterio del auditor tributario respecto a la fehaciencia de los documentos.

Ello resulta curioso, ya que el procedimiento de fiscalización encuadra dentro de la definición de procedimiento administrativo que establece la Ley del Procedimiento Administrativo General. Y, según este cuerpo normativo, los principios que contempla son aplicables a todos los procedimientos administrativos que el ordenamiento jurídico prevé. Como es el caso del principio de verdad material, el cual exige a la Administración verificar plenamente los hechos que sirven de motivos a sus decisiones, y adoptar todas las medidas probatorias necesarias, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

Por lo tanto, no parece compatible con dicho principio la pasiva actuación de un órgano administrativo que exige medios probatorios para acreditar la existencia de hechos, y de no serles presentados, no solo desconocer el derecho a deducir importes que posiblemente si deban ser deducidos, conforme a las normas sustantivas, sino también aplicar sanciones por la supuesta comisión de infracciones previstas.

Con lo cual, nos encontramos en un escenario en que no generar convencimiento en el ente fiscalizador respecto a la veracidad de lo que declaramos, puede tener consecuencias graves para nuestra esfera jurídica. Sin embargo, las disposiciones normativas no parecen atender ello, y guardan silencio respecto a los parámetros que deben regir la actuación de la Administración Tributaria al exigir y valorar medios probatorios que soporten la fehaciencia y causalidad de gastos deducibles del Impuesto a la Renta.

De esta manera, consideramos necesario realizar un análisis de la dinámica probatoria del procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta Empresarial, a fin de verificar qué aspectos de ella no resultan compatibles con la naturaleza de un procedimiento administrativo, y de igual manera abordar por qué resultaría contraproducente para la seguridad y derechos del contribuyente, que no existan reglas claras sobre qué se entiende

por fehaciencia del gasto y cuándo se entiende como acreditada su causalidad. De modo que pueda postularse una vía para garantizar un panorama más estable, en el cual la aceptación de la deducción de gastos no esté sujeta a criterios subjetivos de los auditores tributarios.



## CAPÍTULO PRIMERO

### TEORÍA Y REGULACIÓN DE LA PRUEBA EN EL MARCO DE UN PROCESO CIVIL Y UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

#### 1.1 LA PRUEBA EN EL PROCESO CIVIL Y SU DINÁMICA APLICADA A LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTOS INTERSUBJETIVOS DE CARÁCTER PRIVADO.

El proceso civil se ha instituido como una referencia para el ordenamiento jurídico en lo que concierne al fenómeno procesal. Ello porque las disposiciones que lo regulan contienen un desarrollo amplio de los principios que la Constitución Política prevé y han significado una modernización relevante para efectos de la dilucidación de controversias. Así pues, como lo resalta Madariaga Condori, «la promulgación del Código Procesal civil vigente desde el 25 de julio de 1993 ha significado un cambio cualitativo en la concepción del proceso y de la forma como se debe impartir justicia en nuestro país, abandonando –por lo menos formalmente– una concepción procedimentalista, que se había plasmado en el viejo y anacrónico Código de Procedimientos Civiles (...)» (2007: 273).

De esta manera, el análisis de las figuras jurídicas contenidas en el Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, aprobado mediante Resolución Ministerial No. 010-93-JUS (en adelante, Código Procesal Civil), podrá servir como punto de partida para analizar instituciones de otros ámbitos procesales del ordenamiento jurídico. Sin embargo, no hay que perder de vista que, como lo ha destacado la Corte Suprema a través de la Sentencia de Casación No. 2121-99-Lima, «el proceso civil tiene una finalidad concreta (o inmediata) que consiste en resolver un conflicto de intereses o una incertidumbre jurídica, ambas con relevancia jurídica, siendo estas dos categorías jurídicas fenómenos de la realidad social y a su vez presupuestos materiales de la jurisdicción civil».

En ese sentido, las disposiciones que regulan el proceso civil están enfocadas principalmente en un conflicto intersubjetivo de carácter privado. Ello se manifiesta a través de normas como la que regula la carga de la prueba, la cual se halla en el

artículo 196° de dicho código y prevé que «salvo disposición legal diferente, la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos».

A propósito de la carga de la prueba, esta se define, en palabras de Couture, como «una situación jurídica, instituida en la ley consistente en el requerimiento de una conducta de realización facultativa normalmente establecida en interés del propio sujeto, y cuya omisión trae aparejada una consecuencia gravosa para él». (1958: XIV).

En efecto, la consecuencia gravosa de que aquella persona sobre la que recae la carga de la prueba, no presente los medios probatorios para acreditar los hechos que afirma, será que el juzgador tendrá que fallar en un determinado sentido, sin considerar como ciertos los hechos afirmados. Así lo ha resaltado la Corte Suprema, además, en la Sentencia de Casación No. 290-2014-Lima:

La carga constituye la necesidad de realizar determinados actos en el ejercicio de un derecho para no perjudicarlo, el apremio que produce el incumplimiento de la carga probatoria se evidencia en la sentencia, pues si el juez no está convencido de los hechos afirmados por las partes, no puede dejar de emitirla, sino que deberá aplicar las reglas de la carga de la prueba, perjudicando a quien no probó los hechos que alegó, es decir a quien no cumplió con la carga de probar.

Ahora bien, es necesario dejar en claro que en determinados escenarios, puede darse el caso de que los hechos afirmados por una parte del proceso sean más sencillos de acreditar por la contraparte. Ello ha sido entendido por la doctrina y ha dado pie a que se impulse la figura de la “carga dinámica de la prueba”, la cual ha sido desarrollada por Ledezma Narváez de la siguiente manera:

Esta nueva doctrina trata de flexibilizar la rigidez en que habían caído las reglas sobre la carga probatoria, y determina la aplicabilidad de estas para supuestos excepcionales caracterizados por ser de difícil actividad probatoria. Bajo dicha

doctrina, los profesionales de la medicina deben esforzarse por “probar” su diligencia profesional. Ya no basta con aquel comportamiento pasivo, aguardando que todo el gasto procesal lo haga el actor. (2009: 431).

Por su parte, Peyrano, citado por Ledezma Narváez, considera como regla de distribución de la carga de la prueba, el colocar la carga respectiva en cabeza de la parte que se encuentre en mejores condiciones de producirla y lo propone en el siguiente caso: «establecida la separación de hecho sin voluntad de unirse, se encuentra en mejores condiciones (por conocer las intimidades de la pareja) de probar su inocencia (o la culpabilidad del otro cónyuge) en orden a conservar su vocación hereditaria, el cónyuge supérstite que los causahabientes del cónyuge fallecido». (2009: 432).

Si bien se han realizado críticas al hecho de que el juez modifique la regla de carga de la prueba, conforme lo señala Macrae Thays, ello puede hallar un fundamento válido en principios procesales y en reglas establecidas en el Código Procesal Civil, como se cita a continuación:

El desplazamiento de la carga probatoria se sustenta en varios principios como el de solidaridad o de efectiva colaboración de las partes con el órgano jurisdiccional en el acopio del material de convicción; el de facilidad y disponibilidad probatoria a los que deberá recurrirse cuando la aplicación de las teorías clásicas traiga consecuencias manifiestamente disvaliosas. Es excepcional y debe tener presente las circunstancias del caso, como el que la parte que esté en mejor situación para producir la prueba, normalmente también está en condiciones de desvirtuarla o desnaturalizarla en beneficio. (...)

Además, contribuye con el mismo sentido la norma que consagra la posibilidad de apreciar la conducta procesal de las partes prevista en el artículo 282 del Código Procesal Civil (CPC). Sin perjuicio de lo señalado en el párrafo anterior, se debe admitir la conveniencia de esta doctrina para responder a una concepción de un derecho dúctil y más dinámica del devenir del proceso, toda

vez que constituye una herramienta que permite flexibilizar la carga de la prueba (...) (2018: 3).

En esa línea, la Corte Suprema se ha adherido a la teoría de la carga probatoria dinámica en ciertos casos, como se aprecia en la Sentencia de Casación No. 4445-2011-Arequipa, en que señala que «la persona jurídica demandada se encuentra en mejores condiciones para acreditar que la formalidad de la convocatoria a asamblea general estuvo conforme al estatuto». Asimismo, en la Sentencia de Casación No. 1385-2004-Lima, estableció que «en los casos de simulación debe de aplicarse la carga probatoria dinámica conforme a la causa 4217-98».

Con lo cual, como ha sido materia de desarrollo en los acápites anteriores, el proceso civil parte de una concepción, según la cual el que afirma un hecho debe probarlo; por lo que, si el afirmante no cuenta con los medios probatorios que generen la convicción en el juzgador de que los hechos ocurrieron conforme lo señala, la determinación a la que este último llegue no recogerá los aspectos fácticos en que se basa su pretensión.

Sin embargo, en atención a las características del caso concreto y de la relación entre las partes y los hechos objeto de discusión, el juez podrá desplazar la carga probatoria sobre aquél que se halle en mejores condiciones para probar la realización de los hechos en un determinado sentido.

## 1.2 LA PRUEBA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y SU DINÁMICA APLICADA A DECIDIR ASUNTOS DE INTERÉS PÚBLICO.

En el artículo 29° del Texto Único Ordenado de la Ley No. 27444, aprobado mediante Decreto Supremo No. 004-2009-JUS (en adelante, Ley del Procedimiento Administrativo General) se define al procedimiento administrativo como el «conjunto de actos y diligencias tramitados en las entidades, conducentes a la emisión de un acto administrativo que produzca efectos jurídicos individuales o individualizables sobre intereses, obligaciones o derechos de los administrados».

Por otro lado, los actos administrativos han sido definidos en el artículo 1° de la Ley en cuestión, como «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».

Entre las características que la norma le asigna a los actos administrativos, es de suma relevancia aquella referida a que estos son emitidos en el marco de normas de derecho público. Ello conlleva a que exista un interés público que salvaguardar y justifica no solo la existencia de una serie de garantías a favor de los sujetos pasivos de esos actos, sino también de los principios contemplados en el artículo IV del Título preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General.

La aplicación de tales principios es transversal a todos los ámbitos del procedimiento administrativo, como es el caso del probatorio. Tal es así que el artículo 173° de la Ley del Procedimiento Administrativo General dispone que «la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio ».

Ese principio se encuentra a su vez desarrollado de la siguiente manera en el numeral 1.3 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley antes aludida, como se cita a continuación:

#### **Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo**

1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo:

(...)

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

De esta manera, en el marco de un procedimiento administrativo, el rol de la autoridad que irá a emitir el acto administrativo, no se limitará a una actuación pasiva y meramente evaluadora de los hechos acreditados por el administrado, sino que tendrá una función más activa, a fin de obtener la mayor información posible del caso concreto. Ello es desarrollado además por Morón Urbina en el siguiente sentido:

El fundamento del deber de oficialidad aparece en la necesidad de satisfacer el interés público inherente, de modo directo o indirecto, mediato o inmediato, en todo procedimiento administrativo. De ahí que resulte indispensable no dejar librada a la voluntad de los administrados concurrentes al procedimiento, el impulso según su mayor o menor interés en obtener una resolución certera, inmediata, pronta o diferida; y, por el contrario, exige a la parte llamada a servir el interés público (Administración), la función de impulsarlo, en todos sus aspectos, independientemente del interés que puedan mostrar los administrados. (2019: 91).

En esa línea, existe otro principio del procedimiento administrativo, en virtud del cual las autoridades administrativas tienen que no solo impulsar la realización de actuaciones conducentes a la obtención de información, para efectos de la emisión del acto administrativo; sino agotar todos los medios necesarios para hallar la verdad de los hechos, y que así no solo la decisión se base en lo que obra en el expediente. Tal principio es el de verdad material, y se halla regulado de la siguiente forma en el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General:

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

Sin lugar a dudas, el principio viene a constituirse en una diferencia clara con respecto a lo desarrollado en torno al proceso civil, en el cual el juez suele tener rol menos protagónico en cuanto a búsqueda de material probatorio, salvo ciertas excepciones muy puntuales. Esto ha sido resaltado por Morón Urbina, que asevera respecto a esta diferencia lo siguiente:

El principio se sustenta en que en los procedimientos administrativos no se trata de resolver conflictos intersubjetivos como en los procedimientos arbitrales o judiciales, sino de decidir directamente asuntos de interés público por su contenido en los que la aplicación de la norma a los casos concretos no puede depender de la voluntad del particular de no aportar el material probatorio pertinente. (Morón Urbina 2019: p. 117).

En este orden de ideas, el procedimiento administrativo ostenta determinadas características que lo diferencian claramente del proceso civil, y esto halla su fundamento en el interés público que subyace a su existencia y a las decisiones a las que está orientado.

Ahora bien, pese a que las disposiciones de la Ley del Procedimiento Administrativo General son «comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado, y (...) todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales», conforme se señala en el artículo II de su Título Preliminar; la eficacia de esta norma se ve reducida, frente a la gama diversa de normas que regulan los procedimientos administrativos específicos, y se amparan para ello en el principio de especialidad.

Tal es el caso de los procedimientos tributarios, los cuales se encuentran regulados en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Supremo No. 133-2013-EF (en adelante, Código Tributario), y en la práctica ostentan ciertas características que lo diferencian del procedimiento administrativo general. El próximo subcapítulo gira justamente en torno a este tópico.

1.3 EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y SUS PARTICULARIDADES RESPECTO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL, EN MATERIA PROBATORIA.

A fin de desarrollar adecuadamente las diferencias entre el procedimiento tributario y el procedimiento administrativo, en materia probatoria, es necesario abordar, en primer lugar, lo referente a la relación entre ambos procedimientos.

Si bien el artículo II del Título Preliminar de la Ley de la Ley del Procedimiento Administrativo General ya fue citado anteriormente, corresponde resaltar la modificación que experimentó, a partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo No. 1272. Así pues, en el texto normativo anterior la norma preveía lo siguiente:

Artículo II.- Contenido

(...)

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

Sin embargo, como consecuencia de la modificación introducida, mediante el Decreto Legislativo antes mencionado, la norma estipula lo siguiente:

Artículo II.- Contenido

(...)

2. **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.** (...) (El subrayado y resaltado es nuestro).

De esta manera, se elimina el carácter supletorio que se le otorgaba la legislación administrativa, en relación al tratamiento normativo de los procedimientos administrativos especiales.

En esa misma línea, se avizora que, mediante la Única Disposición Complementaria Derogatoria del Decreto Legislativo No. 1452, se derogó la Tercera Disposición Complementaria y Final de la Ley del Procedimiento Administrativo General antes aludida, que establecía lo siguiente:

**TERCERA.- Integración de procedimientos especiales**

La presente Ley es supletoria a las leyes, reglamentos y otras normas de procedimiento existentes en cuanto no la contradigan o se opongan, en cuyo caso prevalecen las disposiciones especiales.

Con lo cual, las modificaciones normativas señaladas nos permiten concluir que la Ley del Procedimiento Administrativo General ya no constituye una norma de aplicación supletoria, como antes era concebida, sino que actualmente se entiende que su contenido es directamente aplicable a los procedimientos administrativos especiales.

Este cambio de óptica es desarrollado a detalle en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo No. 1272, el cual señala lo siguiente:

Cabe anotar que con las modificaciones efectuadas en lo referido al ámbito de aplicación de la LPAG se busca, tomando en cuenta las experiencias vividas en nuestro país en estos últimos años, disponer que esta norma contenga disposiciones comunes para las actuaciones de la función administrativa del Estado y regule todos los procedimientos administrativos desarrollados en las entidades, incluyendo los procedimientos especiales. Asimismo, se tiene como finalidad que las leyes que crean y regulan los procedimientos especiales no impongan condiciones menos favorables a los administrados que aquellos regulados en la LPAG.

Ahora bien, ello no implica que determinados procedimientos de naturaleza administrativa no puedan contar con disposiciones especiales que atiendan a sus características; sino que las estipulaciones contempladas en la Ley del Procedimiento Administrativo General serán de aplicación necesaria a los procedimientos aludidos, como estándares mínimos que deben ser respetados, y como sostiene Lapierre, el fin de su regulación es «que los procedimientos administrativos especiales no desvirtúen, en la letra y en la práctica, los fines del procedimiento administrativo; especialmente el de ser una garantía de los derechos del administrado; aparte de constituir el cauce eficiente para el ejercicio de la función administrativa y, consecuentemente, para la satisfacción del interés público» (1998: 549).

De todos modos, cabe destacar que el Código Tributario ha reconocido expresamente en la Norma IX de su Título Preliminar la trascendencia de las disposiciones de carácter administrativo, al señalar que en lo no previsto por el Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen; y establece que supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

Habiendo ya desarrollado, al menos de manera breve, aquello vinculado a la relación entre la regulación del procedimiento tributario y el procedimiento administrativo general, es menester que nos fijemos en el tratamiento de la dinámica probatoria en el primero de ellos.

En primer lugar, es necesario destacar que el Código Tributario no contempla norma alguna que establezca expresamente una regla en materia de carga de la prueba. Por lo tanto, en aplicación de la Norma IX del Título Preliminar de dicho cuerpo normativo, correspondería que nos remitamos a la Ley del Procedimiento Administrativo General, cuyo contenido ya ha sido mencionado antes, y hace mención expresamente a que esta se regirá por el principio de impulso de oficio.

Ahora bien, existen otros aspectos que merecen ser mencionados con la finalidad de comprender el tratamiento general de la prueba en el procedimiento tributario; como es el caso de lo establecido en el artículo 125° del Código Tributario, que se cita a continuación:

Los **únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver**, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria. (...) (El subrayado y resaltado es nuestro).

El texto citado constituye de relevancia, en tanto contempla cuáles son aquellos medios probatorios que pueden ser actuados en un procedimiento de naturaleza tributaria, los cuales se hallan mencionados de manera taxativa<sup>1</sup>.

Lo anterior difiere de lo estipulado en la Ley del Procedimiento Administrativo General, que señala en su artículo 177° lo siguiente:

Los hechos invocados o que fueren conducentes para decidir un procedimiento **podrán ser objeto de todos los medios de prueba necesarios**, salvo aquellos prohibidos por disposición expresa. En particular, en el procedimiento administrativo procede:

1. Recabar antecedentes y documentos.
2. Solicitar informes y dictámenes de cualquier tipo.
3. Conceder audiencia a los administrados, interrogar testigos y peritos, o recabar de los mismos declaraciones por escrito.
4. Consultar documentos y actas.
5. Practicar inspecciones oculares. (El subrayado y resaltado es nuestro).

---

<sup>1</sup> Cabe indicar que, en cuanto al medio probatorio denominado “documento”, este se encuentra definido en la cuadragésimo primera disposición del Código Tributario, como « todo escrito u objeto que sirve para acreditar un hecho y en consecuencia al que se le aplica en lo pertinente lo señalado en el Código Procesal Civil».

En tal sentido, la legislación citada establece que, como lo describe Morón Urbina, «durante la vía administrativa son admisibles cuando medios de prueba puedan dar evidencia útil de los hechos a probar, salvo la prueba ilícita». (2019: 29).

Con lo cual, se advierte una distinción en cuanto a la admisión de medios de prueba, desde la norma administrativa general y especial; de manera que, por ejemplo, pese a que en el común de procedimientos administrativos podrían ser admitidos los testimonios de terceros como medio de prueba, en el procedimiento tributario, aquél no podría formar parte de la gama de medios probatorios a valorar. Así pues, tal y como lo ha señalado el Tribunal Fiscal en su Resolución No. 06906-10-2014, las manifestaciones de terceros presentadas como declaraciones juradas por el contribuyente «no resultan admisibles como pruebas dado que conforme con el artículo 125° del Código Tributario, los únicos medios probatorios que pueden actuarse en el procedimiento contencioso tributario son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver (...)».

Otro aspecto que merece especial atención en el desarrollo de aquellas diferencias entre el procedimiento tributario y el administrativo, es el relativo a la preclusión en materia probatoria.

El artículo 125° del Código Tributario contempla en su segundo párrafo lo siguiente respecto del plazo para ofrecer y actuar pruebas en el marco del procedimiento contencioso-tributario:

El plazo para ofrecer las pruebas y actuarlas será de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación. El vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, tampoco es necesario que la administración tributaria requiera la actuación de las pruebas ofrecidas por el deudor tributario. Tratándose de las resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o de la Norma XVI del Título Preliminar, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de cuarenta y cinco (45) días hábiles. Asimismo, en el

caso de las resoluciones que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, el plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de cinco (5) días hábiles.

Por otro lado, el mismo cuerpo normativo establece una regla respecto de la presentación de medios probatorios en el procedimiento contencioso-tributario, a través de su artículo 141°, como se cita a continuación:

No se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración Tributaria establezca por resolución de superintendencia, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o veinte (20) días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación. Lo señalado en este párrafo no es aplicable si no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, supuesto en el cual, no corresponde exigir ni la cancelación del monto reclamado vinculado con las pruebas presentadas ni la presentación de carta fianza, ni que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa. (...)

Distinta es la regulación de la Ley del Procedimiento Administrativo General respecto de lo desarrollado, conforme se aprecia en su artículo 155° que esgrime que «los procedimientos administrativos se desarrollan de oficio, de modo sencillo y

eficaz sin reconocer formas determinadas, fases procesales, momentos procedimentales rígidos para realizar determinadas actuaciones o responder a precedencia entre ellas (...)).

Por otro lado, la Ley en cuestión estipula en su artículo 172.1º que «los administrados pueden en cualquier momento del procedimiento, formular alegaciones, aportar los documentos u otros elementos de juicio, los que serán analizados por la autoridad, al resolver».

En esta línea, se aprecia otra particularidad en la regulación de los procedimientos tributarios, que lo distinguen del tratamiento general de los procedimientos administrativos, y configura un límite en el ofrecimiento y actuación de medios probatorios, por parte de los contribuyentes en un procedimiento tributario.

Sin embargo, un aspecto que nos genera particular interés en la dinámica de los procedimientos tributarios, es aquél relacionado a la aplicación del principio de verdad material y a la manera en que la Administración Tributaria valora los medios probatorios y extrae conclusiones de ellos, las cuales tendrían implicancias en la situación jurídico-tributaria de los contribuyentes. Ello será materia de análisis en el siguiente capítulo, con particular énfasis en los procedimientos de fiscalización del Impuesto a la Renta Empresarial.

**CUADRO COMPARATIVO DEL TRATAMIENTO DE LOS MEDIOS DE PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS Y LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS GENERALES**

	Procedimiento Administrativo	Procedimiento Tributario
Carga de la prueba	Se rige por el principio de impulso de oficio, y demás principios aplicables a la dinámica probatoria, como es el de verdad material	Se ciñe a lo contemplado en la legislación administrativa, en aplicación de la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario
Medios probatorios admisibles	Los hechos invocados o que fueren conducentes para decidir un procedimiento podrán ser objeto de todos los medios de prueba necesarios, salvo aquellos expresamente prohibidos.	Únicamente pueden actuarse los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver.
Preclusión en actuación probatoria	Los administrados pueden aportar los documentos o elementos de juicio necesarios, en cualquier momento del procedimiento. No existen las fases procesales o momentos procedimentales rígidos para la realización de actuaciones.	El plazo para ofrecer las pruebas y actuarlas es de 30 días hábiles, contados a partir de la fecha de interposición del recurso de reclamación o apelación. Asimismo, no cabe admitir medio probatorio que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización, no fue presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o que acredite la cancelación del monto reclamado o presentación de carta fianza.

## CAPÍTULO SEGUNDO

### PARÁMETROS DE LA EXIGENCIA PROBATORIA EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL

#### 2.1 OBJETO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA Y SU APLICACIÓN AL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL.

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se encuentra regulada en el artículo 62° del Código Tributario, según el cual esta «se ejerce en forma discrecional, de acuerdo a lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar»; y su ejercicio «incluye la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones tributarias, incluso de aquellos sujetos que gocen de inafectación, exoneración o beneficios tributarios».

Si bien dicho artículo establece, a modo general, cuáles son aquellas acciones que la Administración Tributaria puede realizar, en ejercicio de tal facultad, resulta trascendente mencionar que, mediante el Decreto Supremo No. 085-2007-EF, se aprobó el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (en adelante, SUNAT). En este dispositivo se contemplan diversas reglas de carácter procedimental, relativas a la fiscalización por parte de tal órgano respecto a los tributos que administra.

De esta manera, es de resaltar que, según el literal e) del artículo I del Título Preliminar del Reglamento mencionado anteriormente, a través del procedimiento en cuestión «la SUNAT comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, incluyendo la obligación tributaria aduanera así como el cumplimiento de las obligaciones formales relacionadas a ellas y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa (...)».

En atención a lo anterior, la fiscalización no sería más que una facultad que ostenta la Administración Tributaria para verificar que los sujetos destinatarios de la norma

jurídica tributaria han cumplido con las obligaciones que ésta dispone, y estas pueden ser de carácter sustantivo o formal.

Esas prestaciones o deberes guardan una especial trascendencia, como bien lo destaca Talledo Mazú, al indicar que la fiscalización «supone la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente para hacer posible esa comprobación, cuyo incumplimiento constituye infracción sancionable» (2013: 22).

En el caso particular de la fiscalización del Impuesto a la Renta, el deber u obligación del contribuyente que sería materia de análisis, sería aquella consistente en la presentación de la declaración jurada del impuesto en cuestión, conforme a ley, no solo en cuanto a aspectos formales, sino también sustanciales; es decir que, por ejemplo, haya tenido en cuenta dentro del concepto de “ingresos” aquellos montos que, según la norma aplicable son objeto de gravamen, o que haya calculado adecuadamente aquellas deducciones que, en virtud de las disposiciones correspondientes, le corresponde considerar, a fin de determinar la renta neta imponible, etc.

Ahora bien, más allá de la finalidad que la facultad de fiscalización tiene, para efectos de verificar la adecuada distribución de las cargas tributarias, es relevante señalar que esta también tiene una trascendencia desde la óptica del derecho administrativo.

Así pues, entre los principios contemplados en el artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General se halla el de presunción de veracidad, el cual consiste en que «en la tramitación del procedimiento administrativo, se presume que los documentos y declaraciones formulados por los administrados en la forma prescrita por esta Ley, responden a la verdad de los hechos que ellos afirman (...)».

Por otro lado, corresponde tener en cuenta el principio de privilegio de controles posteriores, regulado en el numeral 1.16 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, según el cual «la tramitación de los procedimientos administrativos se sustentará en la aplicación de la fiscalización posterior; reservándose la autoridad administrativa, el derecho de comprobar la veracidad de la información presentada, el cumplimiento de la normatividad sustantiva y aplicar las sanciones pertinentes en caso que la información presentada no sea veraz».

Esos dos principios, desde nuestra óptica, guardan íntima relación, en tanto la validez de la información manifestada por un administrado, únicamente podrá ser dervirtuada por la autoridad administrativa, por medio de una fiscalización o verificación posterior de aquello que se declaró. De esta manera, como lo asevera Guzmán Napurí, «la manera como la Administración cautela el interés público es a través de la llamada fiscalización posterior, típico procedimiento de oficio, que opera al azar a través del sistema de muestreo y que es siempre posterior al propio procedimiento administrativo» (2009: 242).

Lo anterior también halla fundamento en el hecho de que, como lo recalca Morón Urbina, para que la presunción de veracidad se encuentre equilibrada con la seguridad jurídica se hace necesario compensarla con algunos mecanismos de responsabilización sobre el administrado, que aminoren los riesgos de aprovechamiento indebido del principio» (2019: 103). De modo que, la fiscalización posterior es un mecanismo útil a fin de verificar que la información transmitida por el administrada no es veraz solo por un razonamiento presuntivo, sino porque efectivamente ello se condice con los hechos.

En este sentido, en lo que concierne al procedimiento de fiscalización del Impuesto a la Renta, este podría ser entendido como un procedimiento a través del cual la Administración Tributaria busca verificar el cumplimiento de las obligaciones de carácter formal y sustancial que giran en torno a dicho tributo, entre las cuales se

halla la de verificar que la información consignada en la declaración jurada del impuesto fue veraz, tal y como fue materia de presunción en un principio.

Ahora bien, un aspecto que amerita especial atención por parte de los contribuyentes es el ligado al ejercicio discrecional de la facultad de fiscalización, el cual se ve reflejado en diversas acciones de la Administración Tributaria, como es la de valorar los medios probatorios presentados por los sujetos fiscalizados y extraer conclusiones de ello, siguiendo un mero criterio particular. Ello será materia de análisis en el siguiente subcapítulo.

## 2.2 LA DISCRECIONALIDAD DE LA SUNAT Y SU FORMA DE MANIFESTARSE EN EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

Como bien fue mencionado anteriormente, la facultad de fiscalización es ejercida por la Administración Tributaria de manera discrecional, teniendo en cuenta lo previsto en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, que establece que «en los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley».

Sin embargo, no se establece en norma alguna qué se entiende por ‘discrecional’; por lo cual, consideramos útil, en primer lugar, recurrir al significado gramatical, que se halla en el Diccionario de la Real Academia Española, en el sentido de ser lo «que se hace libre y prudencialmente».

En este sentido, según el significado acuñado, la discrecionalidad se encontraría íntimamente ligada a la libertad. En esa misma línea, el Tribunal Constitucional advirtió, por medio de la Sentencia recaída en el Expediente No. 009-2004-AA que en «los actos no reglados o discrecionales, los entes administrativos gozan de libertad para decidir sobre un asunto concreto dado que la ley, en sentido lato, no determina lo que deben hacer o, en su defecto, cómo deben hacerlo».

Este pronunciamiento del órgano colegiado constitucional resulta sumamente ilustrativo, puesto que desarrolla diversas aristas de la discrecionalidad y maneras en que esta se refleja, como bien se cita a continuación:

La discrecionalidad tiene su justificación en el propio Estado de Derecho, puesto que atañe a los elementos de oportunidad, conveniencia, necesidad o utilidad; amén de las valoraciones técnicas que concurren en una gran parte de las actuaciones de la administración estatal.

De conformidad con los mandatos de la Constitución o la ley, la discrecionalidad está sujeta a los grados de arbitrio concedidos, los cuales pueden ser mayor, intermedio o menor.

La discrecionalidad mayor es aquella en donde el margen de arbitrio para decidir no se encuentra acotado o restringido por concepto jurídico alguno. Por ende, el ente administrativo dotado de competencias no regladas se encuentra en la libertad de optar plenariamente.

Dicha discrecionalidad, en lo esencial, está sujeta al control político y, residualmente, al control jurisdiccional, en cuanto a la corroboración de su existencia institucional o legal, su extensión espacial y material, tiempo de ejercicio permitido, forma de manifestación jurídica y cumplimiento de las formalidades procesales.

La discrecionalidad intermedia es aquella en donde el margen de arbitrio se encuentra condicionado a su consistencia lógica y a la coherencia con un concepto jurídico indeterminado de contenido y extensión.

La discrecionalidad menor es aquella en donde el margen de arbitrio se encuentra constreñido a la elección entre algunas de las variables predeterminadas por la ley.

Así pues, como bien lo resalta el Tribunal Constitucional, la discrecionalidad no solo se refleja de una forma determinada, sino que su grado varía, dependiendo del rango de acción que el sistema jurídico le concede a las autoridades para emplear su criterio ante los escenarios que se le plantean.

En el caso de la discrecionalidad que el artículo 62º del Código Tributario le otorga a la Administración Tributaria, se aprecia que se contemplan una serie de acciones que este órgano puede realizar en el marco del procedimiento de fiscalización, de manera discrecional.

De esta manera, desde el criterio desarrollado por el Tribunal Constitucional, estaríamos ante un grado de discrecionalidad menor, en razón de que la norma tributaria constriñe a la Administración Tributaria a determinadas acciones que se hallan enumeradas en el artículo 62º como parámetro básico de actuación.

En atención a lo anterior, el único límite respecto de la actuación del órgano fiscalizador es que no puede ir más allá del parámetro aludido. Sin embargo, en el marco de la realización de una determinada acción ya podría operar, conforme a su pleno criterio, aunque, claro está, debe respetar ciertos aspectos que Zegarra Vílchez destaca de la siguiente forma:

Lo que no se puede aceptar es que la Administración abuse de las atribuciones específicas de fiscalización otorgadas, las cuales, a pesar de ser discrecionales, tendrían los siguientes límites:

- (i) El interés público, como lo manda el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario). La Administración Tributaria cuando decide ejercer una atribución específica de fiscalización en lugar de otra debe, por un lado, tratar de obtener la verdad material sobre la situación contributiva del ciudadano, lo que significa que debe verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual debe adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan

acordado eximirse de ellas (de conformidad con el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 27444). (...)

- (ii) Los derechos constitucionales de los administrados, como la manda el artículo 45 de la Constitución Política del Perú. (...)
- (iii) Los principios de razonabilidad y proporcionalidad aplicados a la materia tributaria, como lo ha establecido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. (...)
- (iv) La prescripción tributaria, como lo manda la Única Disposición Final de la Ley 27788. (...) (S/A: 12-14)

En este orden de ideas, es de destacar que discrecionalidad no debe asimilarse a la arbitrariedad que, como bien lo ha destacado Fernando Sainz Moreno, «una decisión arbitraria, contraria a la razón (entendiendo que en un sistema de derecho positivo la razonabilidad de una solución está determinada por las normas y principios que lo integran, y no sólo por principios de pura razón), es esencialmente antijurídica».

En tal sentido, como lo destaca el Tribunal Constitucional en la sentencia antes aludida:

En la discrecionalidad de grado intermedio y menor, el órgano jurisdiccional tiene como cuestión crucial la motivación –elemento inherente al debido proceso, que desarrollemos más adelante–, de la que depende esencialmente la legitimidad de ejercicio de todo poder, y es, por ello, inexcusable e irrenunciable, tal como lo prueba la categórica prohibición constitucional de todo uso arbitrario de aquél. Asimismo, dada una motivación, es decir, una razón de la elección, ésta debe ser plausible, congruente con los hechos, en los que necesariamente ha de sustentarse, sostenible en la realidad de las cosas y susceptible de ser comprendida por los ciudadanos, aunque no sea compartida por todos ellos. No basta, como es obvio, cualquier explicación que la Administración convenga en dar en el momento de la obligada rendición de cuentas; éstas han de ser, en todo caso, debidamente justificadas.

Teniendo en cuenta lo desarrollado, si bien el Código Tributario le confiere a la Administración Tributaria una facultad con un amplio margen de acción, es necesario que esta se ciña a ciertos límites, a fin de evitar que esa discrecionalidad se convierta en arbitrariedad y, de esta forma, sus actuaciones devengan en nulas.

Ahora bien, existen diferentes aspectos en que se aprecia, de mayor o menor medida, el ejercicio de la facultad discrecional de la Administración Tributaria para fiscalizar a los deudores tributarios. Sin embargo, particular atención merece lo concierne a la actuación probatoria para acreditar determinados hechos con implicancias tributarias.

Así pues, en el caso del Impuesto a la Renta, los sujetos fiscalizados presentan medios probatorios a fin de acreditar, por ejemplo, que los gastos efectuados en el ejercicio materia de verificación no solo efectivamente se realizaron, sino que también cumplen con el principio de causalidad, a fin de que la Administración Tributaria admita su deducción.

Sin embargo, el ente fiscalizador puede determinar que la documentación presentada no resulta suficientemente persuasiva, respecto de la realidad de lo declarado. Con lo cual, en atención a su facultad discrecional, podría dar por concluido el procedimiento de fiscalización y establecer que no procede la deducción de los gastos y, además, corresponde la aplicación de una sanción pecuniaria.

Como ese, hay casuística que corresponde resaltar, a fin de verificar cuál es la argumentación que expone la Administración Tributaria para descartar la deducción de gastos, y de qué podría adolecer.

### 2.3 JURISPRUDENCIA RELEVANTE Y ASPECTOS CRÍTICOS DEL ANÁLISIS DE LA FEHACIENCIA DEL GASTO

El literal j) del artículo 44° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo No. 179-2004-EF (en adelante, Ley del Impuesto a la Renta), prevé lo siguiente:

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

(...)

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

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

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

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

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

En virtud de esta disposición, la Administración Tributaria les exige a los contribuyentes que exhiban o presenten los comprobantes de pago que acrediten la existencia de las operaciones que han declarado. Con lo cual, si los contribuyentes no cuentan con tales documentos, no se reconocerá la existencia de los gastos declarados, a pesar de que estos pudieran contar con otros medios probatorios que pudieran generar certeza de lo declarado.

Sin embargo, si bien de la lectura de la norma citada, se aprecia que esta meramente hace referencia a que los gastos deban ser sustentados a través de los correspondientes comprobantes de pago; como bien lo plantea Belaunde Plenge:

(...) aun cuando el citado mandato legal contiene una clara referencia a que los gastos requieren ser respaldados por los comprobantes de pago que cumplan ciertas formalidades, (...) dicha obligación refleja parte de un concepto más amplio que ha adquirido una singular importancia en la actualidad, y que en el caso peruano ha sido desarrollado principalmente por la doctrina y la jurisprudencia; (...) la exigencia de acreditar la fehaciencia de las operaciones» (2014: 19).

Con relación a lo establecido, cabe considerar lo establecido por el Tribunal Fiscal a través de su Resolución No. 8370-3-2015:

(...) si bien el inciso j) del artículo 44° de la LIR prohíbe la deducción de gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidas por el RCP, dicha restricción no resulta aplicable a todos los gastos deducibles, como es el caso de la depreciación, provisiones por cuentas de cobranza dudosa y remuneraciones, entre otros, para los que basta que se encuentren sustentados con la documentación que evidencie su existencia.

Por su parte, dicho órgano colegiado establece lo siguiente mediante su Resolución No. 8187-4-2007:

(...) no sólo se debe acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones hechas, ni que se haya realizado el registro contable de las mismas, sino que se debe demostrar que en efecto éstas se hayan efectuado.

Asimismo, respecto a la necesidad de contar con elementos de prueba que acrediten la existencia del gasto, cabe mencionar la Resolución del Tribunal Fiscal No. 120-5-2002:

(...) es necesario que los contribuyentes mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten, en caso sea necesario, que los comprobantes de pago que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, lo que puede concretarse a través de diversos medios, por ejemplo, para

el caso de la adquisición de servicios que generan un resultado tangible, como es el caso de los servicios de captación y selección de personal, pudieron haberse acreditado con la documentación dirigida a la recurrente respecto al referido proceso, en la que se haga referencia a las personas que participaron en el mismo, los aspectos evaluados, la calificación obtenida por cada participante y la relación final de personas seleccionadas, lugares a los que fueron asignados, tiempo por el que cada uno prestó servicios a la empresa, etc.

Por otro lado, resulta también un criterio ilustrativo, respecto de la manera en que son valorados los medios probatorios, lo señalado por el Tribunal Fiscal en su Resolución No. 14985-4-2013:

A fin de sustentar la deducibilidad de los gastos relacionados con los servicios legales y consultoría prestados por estudios de abogados y profesionales independientes, no basta presentar facturas y recibos por honorarios, así como sus respectivos asientos contables y vouchers de contabilidad, los contratos de locación de servicios y las cartas enviadas por algunos estudios de abogados, sino que se debe presentar documentación adicional, que permita determinar la naturaleza de los servicios y cómo aquellos redundaron o pudieron redundar en beneficio de sus actividades gravadas.

De esta forma, se aprecia que la deducción de gastos, para efectos de determinar la renta neta imponible de tercera categoría, exige que la erogación efectuada cumpla con una serie de condiciones que no solo se encuentran previstas expresamente en normas de rango legal, en atención al principio de reserva de ley, sino que además han sido desarrolladas en la jurisprudencia y la doctrina especializada.

## CAPÍTULO TERCERO

### UNA PROPUESTA PARA ACREDITAR LA FEHACIENCIA DEL GASTO EN VIRTUD DE LOS PRINCIPIOS ADMINISTRATIVOS Y CONFORME CON EL ESTADO CONSTITUCIONAL DE DERECHO

#### 3.1 ¿CÓMO ACREDITAR LA FEHACIENCIA DEL GASTO? ¿ES VIABLE ESTABLECER UN ESTÁNDAR EN LA LEY O BASTA CON EL DESARROLLO JURISPRUDENCIAL DE PARÁMETROS?

En lo desarrollado anteriormente, se ha enfatizado el objeto del procedimiento de fiscalización y el rol que cumple la discrecionalidad en el marco de su realización. De manera que se ha podido apreciar la trascendencia del interés público dentro de la actuación de la Administración Tributaria y, en líneas generales, dentro del ámbito relacionado al tributo.

Ahora bien, el análisis de cómo el Estado protege dicho interés no puede estar desvinculado de la relación entre el Derecho y la realidad, ya que los órganos de la administración se rigen por principios como el de legalidad, según el cual su actuación debe constreñirse a los parámetros de la Constitución, la ley y el derecho, y dentro de las facultades que le estén atribuidas.

En razón de ello, el rango de acción de órganos como la SUNAT atenderá a la manera en que se realizan las operaciones relevantes para efectos tributarios, y a cómo el Derecho las aborda. De tal manera que amerita relevar lo señalado por Rubio Correa en el sentido de que «el Derecho en su conjunto y cada norma jurídica en particular tienen como finalidad principal regular las conductas sociales, esto es, regir efectivamente en medio de la sociedad; (...) la relación óptima entre la norma jurídica y la realidad consiste en que esta se adapte universalmente a aquella» (2009: 77).

Dicha relación que el autor destaca nos lleva a analogar al Derecho con una especie de animal salvaje que anda tras los pasos de un animal muy veloz; ya que, del mismo modo, los ciudadanos realizan actos que diariamente van variando y el ordenamiento jurídico debe comprenderlos para otorgarles el tratamiento respectivo. Más aún, en el

ámbito tributario, la realidad suele ser lo suficientemente cambiante como para estar casi siempre adelantada a aquello que prevén las normas jurídicas.

Razones como esas han motivado, por ejemplo, a que se creen normas como la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario, pues como lo ha resaltado Sotelo Castañeda «tanto la cláusula antielusiva general como la específica tienen el mismo fundamento, es decir, combatir las estructuras que atentan contra el ordenamiento tributario y constitucional; (...) la realidad suele escapar más rápido de las cláusulas antielusivas específicas y para esos casos debe existir una cláusula de contención (la cláusula general) (...)» (2012: 417).

De la misma forma, en la materia que abordamos, también es necesario que el Derecho le otorgue al órgano encargado de velar por el interés público las herramientas para aplicar las normas tributarias a los hechos de la realidad, lo cual no resultaría compatible con el establecimiento de parámetros estrictos para la valoración de medios probatorios y la admisión de gastos deducibles de la renta bruta.

Para ello, la facultad discrecional de la Administración Tributaria resulta de mucha trascendencia, pues implica que al realizar una fiscalización, esta pueda actuar conforme a su criterio y realizar una serie de acciones para verificar si los contribuyentes han cumplido con las obligaciones que la norma prevé.

En este sentido, resulta pertinente destacar lo afirmado por Rodríguez-Bereijo León de la siguiente manera:

(...) frente a las reglas legales de valoración de la prueba fijas o inmóviles, el libre convencimiento, como norma para la valoración fáctica, ofrece la mejor arma para que la búsqueda de la verdad sea exitosa.

De acuerdo con este principio general, el órgano decide sobre el valor probatorio de los distintos medios de prueba según su libre convencimiento de acuerdo con las reglas del conocimiento humano y su propia experiencia. Vinculado, pues,

únicamente, a las leyes de la naturaleza, el conocimiento y la experiencia. (2007: 204).

De lo contrario, si el sistema normativo tributario contemplara reglas estrictas para la valoración de los medios de prueba por parte de la Administración Tributaria, probablemente sucedería que la realidad superaría aquellas estipulaciones, y habría escenarios en que pese a que determinados medios de prueba pudieran ser indicios de la realización de determinado hecho, atendiendo a las circunstancias de la cotidianidad comercial, el órgano tendría que arribar a determinada conclusión que pudiera ser ajena a lo que su experimentado criterio indique.

Sin perjuicio de lo anterior, es necesario establecer lineamientos generales para que la Administración Tributaria realice una valoración de los medios probatorios racional y que otorgue seguridad jurídica a los contribuyentes en el ámbito de sus relaciones comerciales.

### 3.2 LA PRESUNCIÓN DE VERACIDAD DE LOS DATOS CONTENIDOS EN LA DECLARACIÓN TRIBUTARIA Y EL DESPLIEGUE DEL PRINCIPIO DE VERDAD MATERIAL EN EL MARCO DEL PRINCIPIO DE FEHACIENCIA.

Como fue materia de desarrollo, uno de los principios establecidos en el Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General es el de presunción de veracidad, y resulta de aplicación directa al ámbito del procedimiento tributario, en razón del carácter del que gozan los principios administrativos generales y su naturaleza garantista de los derechos fundamentales de los contribuyentes.

En atención a ello, si nos enfocamos en el ámbito de los gastos deducibles para determinar la renta neta empresarial, los contribuyentes vendrían a presentar declaraciones juradas dentro del plazo que el Código Tributario prevé, determinando su obligación tributaria, de acuerdo con el literal a) del artículo 59° de tal cuerpo normativo<sup>2</sup>. Dichas declaraciones tendrían que ser entendidas como verdaderas en

---

<sup>2</sup> Artículo 59.- DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

cuanto a su contenido por parte de la SUNAT, ya que de lo contrario tendrían que realizar una verificación del contenido de cada una, a fin de admitir lo determinado.

Ahora bien, la SUNAT podría, con posterioridad, iniciar procedimientos de fiscalización respecto de las declaraciones de ciertos contribuyentes, en atención plena de su facultad discrecional. En el marco de tales procedimientos, podría exigir documentación a los sujetos fiscalizados para que acrediten que la información que declarada es verdadera.

Respecto de la documentación presentada, la Administración Tributaria podría concluir que si existen indicios suficientes para concluir que la información declarada se ajusta a la verdad, pero también podría concluir lo contrario. Ello es resultado de una libre valoración de los medios de prueba, como hemos desarrollado anteriormente; sin embargo, ¿debe tener la SUNAT una libertad plena para determinar cuándo corresponde concluir que un hecho no es acorde con la realidad, partiendo de los medios de prueba presentados por los contribuyentes?

Respecto de dicha interrogante, creemos que la respuesta es negativa; y ello sería de ese modo, así estuviéramos en el caso de un contribuyente que no presentara medio de prueba alguno; puesto que, como ha sido desarrollado antes, ello sería contrario a los principios de impulso de oficio y verdad material, los cuales rigen la dinámica probatoria del procedimiento tributario.

Sin embargo, lo descrito sucede de forma recurrente en la práctica de los procedimientos de fiscalización del Impuesto a la Renta Empresarial, y creemos que es consecuencia de una falta de regulación de los parámetros básicos en materia de dinámica probatoria en el ámbito tributario, en específico en lo que concierne a cómo rigen el principio de verdad material e impulso de oficio en los procedimientos

---

Por el acto de la determinación de la obligación tributaria:

a) El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo. (...)

tributario; lo cual será desarrollado en el siguiente subcapítulo y constituirá la propuesta del presente trabajo.

### 3.3 PARÁMETROS BÁSICOS PARA LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE VERDAD MATERIAL E IMPULSO DE OFICIO COMO REMEDIO PARA LA VALORACIÓN ARBITRARIA DE MEDIOS DE PRUEBA PARA ACREDITAR LA FEHACIENCIA DE GASTOS

Si bien lo señalado en líneas anteriores es aplicable al ámbito tributario en general, especial atención merece el escenario de la fiscalización del Impuesto a la Renta Empresarial en lo referente a gastos deducibles. De hecho, como ha sido objeto de desarrollo anteriormente, es en este plano en que se aprecia con mayor claridad el amplio espectro de deliberación de la Administración Tributaria para admitir o no el ejercicio de derechos en atención a la actuación probatoria. De modo que el órgano fiscalizador podría simplemente entender que, en determinado caso, los contratos, comprobantes de pago, registros, y demás documentos comerciales, no acreditan la fehaciencia de un gasto, únicamente de acuerdo con las experiencias y/o criterio del fiscalizador.

En esa línea, establecer un lineamiento que racionalice y otorgue mayores garantías a los contribuyentes, en el marco de una fiscalización de ese tipo es de gran relevancia, considerando además la gama de principios que resultan aplicables.

Para tal efecto, creemos que el establecimiento de un parámetro como el aludido anteriormente requiere que se contemple un deber en la Administración Tributaria de motivar a detalle no solo el razonamiento que conllevó a que se extraiga determinada conclusión de los medios probatorios actuados, sino que además explique de qué manera se realizaron todas las acciones necesarias para conocer la verdad material, independientemente de los medios probatorios aportados por el contribuyente. Esto último considerando además que, como lo señala Del Padre Tomé, «la producción de prueba por la Administración no caracteriza mera carga, entendido como gravamen necesario para alcanzarse una pretensión (...) más que eso, configura un verdadero deber». (2012: 344)

Lo anterior va en la línea de lo señalado por autores como Rodríguez-Bereijo León, que señala lo siguiente respecto de lo indicado:

El instrumento fundamental para poder llevar a cabo este control de racionalidad de la motivación de la decisión o acto administrativo, uno de cuyos puntos esenciales es precisamente razonar la valoración o apreciación de las pruebas que se han realizado, primero de modo individualizado para cada medio de prueba y, a continuación, conjuntamente en contraste con el resto de los medios de prueba presentados. De modo que la libre valoración de la prueba está sujeta también a algunos límites, como son el deber de respetar unas reglas de racionalidad y motivación en la valoración otorgada. (2007: 204-205)

En este orden de ideas, considerando el rol fundamental que la motivación ostenta a fin de racionalizar la producción de un acto administrativo, como en este caso no solo sería la Resolución de Determinación que concluye el procedimiento de fiscalización, sino cada uno de los resultados de requerimiento, a través de los cuales la Administración Tributaria expone sus conclusiones respecto de los documentos e información solicitada a los contribuyentes; consideramos fundamental que el Código Tributario establezca una disposición específica que señale lo siguiente:

- La Administración Tributaria debe explicar con rigurosidad el razonamiento que la condujo a arribar a determinadas conclusiones respecto de la situación jurídico tributaria del sujeto fiscalizado, en atención a los medios de prueba por él actuados.
- Sin perjuicio de los medios probatorios presentados por el sujeto fiscalizado, la Administración Tributaria debe agotar todas las acciones necesarias para alcanzar la verdad material respecto de los aspectos materia de fiscalización.
- En caso la Administración Tributaria no pudiera advertir indicio alguno de que lo declarado por el contribuyente se ajustaba a la realidad, en atención a los medios

probatorios por el aportados y la información que de oficio se haya obtenido; se debe motivar aquellas acciones que se realizaron para verificar la veracidad de lo declarado.

De este modo, creemos que se evitarán controversias que, a la luz del desarrollo esbozado en el presente trabajo, no tendrían cabida, como es aquella referente a la aplicación del principio de verdad material en el ámbito tributario, o la necesidad de que la Administración Tributaria tenga que realizar acciones alternativas a las efectuadas por los contribuyentes; y de este modo, no solo en el plano de los gastos deducibles del Impuesto a la Renta Empresarial, sino también otros campos de la materia fiscal, haya una valoración más garantista y justa de los medios probatorios.



## CONCLUSIONES

- En el procedimiento administrativo, la Administración no puede constreñirse a la valoración de los medios probatorios ofrecidos por el administrado, sino que debe realizar todas las acciones necesarias para conocer la verdad material, teniendo en cuenta que en el procedimiento aludido existe un interés público por salvaguardar.
- El escenario de la actuación de pruebas constituye un plano en el que el ejercicio de derechos fundamentales y la aplicación de principios adquiere una relevancia singular. En especial, en el ámbito tributario, se ha apreciado la trascendencia de principios como el de presunción de veracidad, privilegio de control posterior, verdad material, impulso de oficio, legalidad, etc.
- En atención al principio de verdad material, la Administración Tributaria debe agotar todas las acciones necesarias para conocer las circunstancias que determinan la correcta aplicación del Impuesto a la Renta, en el marco de un procedimiento de fiscalización.
- En caso la Administración Tributaria no advierta indicio alguno de que lo declarado por el contribuyente se ajustaba a la realidad, en atención a los medios probatorios por él aportados y la información que de oficio se haya obtenido; se debe exponer aquellas acciones que se realizaron para verificar la veracidad de lo declarado.
- Es necesario que, en el marco del procedimiento de fiscalización, se garantice la seguridad jurídica de los contribuyentes, y ello se logra orientando a los auditores tributarios para que no apliquen meramente su criterio al momento de comprobar la fehaciencia y causalidad de gastos declarados, en razón del vacío normativo existente, sino que valoren los medios probatorios racionalmente y no se limiten a ello, sino que en paralelo realicen las acciones necesarias para llegar a la verdad material.

## BIBLIOGRAFÍA

1. Belaunde P. W. (2014). *Gastos de Responsabilidad Social: Aspecto tributarios a considerar*. Lima, Revista Derecho y Sociedad, Edición 43.
2. Couture E. (1958). *Fundamentos del Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Roque De Palma Editor.
3. Del Padre T. F. (2012). *La Prueba en el Derecho Tributario*. Lima: Grijley.
4. Guzmán N. C. (2009). *Los principios del derecho administrativo*. Lima: Revista IUS ET VERITAS, Edición No. 38.
5. Lapierre, J. A. (1998). *Procedimientos administrativos*. En: *Procedimiento administrativo, Jornadas Organizadas por la Universidad Austral*. Buenos Aires: Facultad de Derecho.
6. Ledezma N. M. (2009). *Comentarios al Código Procesal Civil Tomo I*. Lima: Gaceta Jurídica.
7. Macrae T. R. (2018). *La carga probatoria dinámica*. En: <https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/e4c81a8046e800d0a3aafb5d3cd1c288/mac+rae+thays+carga+probatoria+dinamica.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=e4c81a8046e800d0a3aafb5d3cd1c288>.
8. Madariaga C. L. (2007). *Hacia un sistema procesal unitario: ¿el fin de la superstición de las condiciones de la acción?* En: *Temas de Derecho Procesal Peruano*. Arequipa: Adrus.
9. Moreano V. C. (2015). *Algunas reflexiones sobre la atribución de la carga de la prueba en materia tributaria*. Lima: Revista Análisis Tributario, Edición No. 329.
10. Morón U. J. C. (2019). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General Tomo I*. Lima: Gaceta Jurídica.
11. Rodríguez-Bereijo L. M. (2007). *La Prueba en Derecho Tributario*. Navarra: Editorial Aranzadi.
12. Rubio C. M. (2009). *El Sistema Jurídico: Introducción al Derecho*. Lima: Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú.

13. Sainz M. F. (1976). *Reducción de la discrecionalidad: el interés público como concepto jurídico*. En: Revista española de Derecho Administrativo, disco compacto, Madrid, Civitas Ediciones, Revista N.º 008.
14. Sotelo C. E., Liu A. R., Zuzunaga D. F. (2012). *Norma XVI: Calificación, Elusión de normas tributarias y Simulación*. Lima: Revista IUS ET VERITAS, Edición 45.
15. Talledo M. C. (2013). *Manual de Código Tributario*. Lima: Economía y Finanzas.
16. Zegarra V. J. C. *Apuntes para la elaboración de un concepto de fiscalización tributaria en el Perú*. Lima: Ponencia individual presentada en las VIII Jornadas Nacionales de Tributación del IFA - Grupo Peruano.

