

IMPACTO EN LA CADENA DE COMERCIALIZACIÓN PARA EFECTOS DEL IGV AL CALIFICAR UNA OPERACIÓN COMO “NO REAL”: PROPUESTA PARA MITIGAR SU IMPACTO

Elizabeth Nima Nima: Abogada Colegiada egresada de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Master en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima y la Universidad Autónoma de Madrid. Asociada del Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT y del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario – IPIDET. Socia a cargo del área tributaria del Estudio Vizquerra, Córdova & Gálvez Abogados.

RESUMEN

Actualmente, en el marco de las fiscalizaciones tributarias realizadas respecto del IGV, la Administración Tributaria efectúa reparos al crédito fiscal sustentados, principalmente, en la no acreditación de la realidad de las operaciones, recurriendo para ello a argumentos que evidencian no solo el traslado de la carga probatoria exclusivamente al contribuyente, sino también a la exigencia de un deber probatorio que genere convicción plena y/o absoluta de la realidad de las operaciones observadas.

Lo anterior nos lleva a hacernos las siguientes interrogantes: i) ¿a quién corresponde la carga de la prueba en un procedimiento de fiscalización tributaria?, ¿es exclusiva del contribuyente o corresponde también a la Administración Tributaria?; y, ii) ¿qué prueba es considerada razonablemente “suficiente”?

Tener claridad respecto de las interrogantes antes mencionadas evitaría que la estructura del IGV se vea modificada cuando, al calificarse las operaciones como no reales, a cualquiera de los agentes de la cadena de producción y/o comercialización se les impide deducir el crédito fiscal derivado de las adquisiciones realizadas.

ABSTRACT

Currently, within the framework of tax audits related to VAT, the Tax Administration makes adjustments to the input tax credit, primarily based on the lack of evidence supporting the actual occurrence of the transactions. In doing so, it resorts to arguments that demonstrate not only the shifting of the burden of proof exclusively

onto the taxpayer, but also the imposition of a probative requirement demanding full and/or absolute certainty regarding the reality of the questioned transactions.

This leads us to the following questions: (i) Who bears the burden of proof in a tax audit procedure? Is it borne exclusively by the taxpayer, or does the Tax Administration also share this responsibility?; and (ii) What type of evidence is reasonably considered "sufficient"?

Having clarity regarding the aforementioned questions would help prevent the VAT structure from being altered when, by classifying transactions as non-genuine, any of the agents in the production and/or commercialization chain are prevented from deducting the input tax credit derived from their purchases.

PALABRAS CLAVE: Operación no real, carga de la prueba, deber de colaboración, impulso de oficio, verdad material, prueba dinámica, prueba suficiente

KEYWORDS: Non-genuine transaction, Burden of proof, duty to cooperate with the tax authorities, the authority's duty to act ex officio, Substantive truth, Dynamic burden of proof.

1. INTRODUCCIÓN

La calificación de una operación como "no real" realizada por la Administración Tributaria en el marco de un procedimiento de fiscalización del IGV a cualquiera de los agentes de la cadena de producción y/o comercialización, origina que éstos (en su calidad de adquirentes de bienes y/o usuarios de servicios) no puedan utilizar el IGV que gravó tal operación como crédito fiscal.

El desconocimiento del crédito fiscal sin el debido sustento en la calificación de la operación como "no real", originaría que la estructura del IGV se vea alterada, pues, al desconocerse el crédito fiscal, el IGV dejaría de ser un impuesto al valor agregado pasando a convertirse en un impuesto a las ventas plurifásico de carácter acumulativo.

Lo anterior ocurre claramente cuando, para sustentar la calificación de una operación como "no real", se recurre a argumentos que evidencian el traslado de la carga probatoria exclusivamente al contribuyente, exigiéndose además un deber probatorio que genere plena convicción de la realidad de las operaciones observadas.

Bajo dicho contexto, el presente trabajo tiene como objetivo dar respuesta a las siguientes interrogantes:

¿Es posible considerar que la carga probatoria en un procedimiento de fiscalización tributaria debe ser "dinámica", esto es, que deba recaer tanto en el contribuyente como en la Administración Tributaria, aunque, claro está, con mayor exigencia en aquella parte que está en mejor situación y/o condición para producirla a efecto de probar los hechos que sean objeto de observación en el referido procedimiento de fiscalización?; y,

¿Bastaría con que los medios probatorios que se presenten permitan demostrar "en forma razonable" o dar "indicios razonables" acerca de la realización de las operaciones o es necesario que generen plena convicción de la realidad de las operaciones observadas?

Para dar respuesta a las referidas interrogantes, consideramos importante desarrollar, de manera preliminar, algunos aspectos técnicos acerca de la estructura y mecánica del IGV, principalmente, en lo referido a la importancia del derecho al crédito fiscal y el impacto que genera su desconocimiento cuando la Administración Tributaria califica una operación como "no real".

Seguidamente, basándonos en los argumentos que, de acuerdo a diversa jurisprudencia, suelen sustentar el desconocimiento al crédito fiscal como consecuencia de calificar una operación como "no real", centramos nuestro análisis en la importancia de la actividad probatoria para acreditar la realidad de una operación, desarrollando para ello el alcance del derecho al debido procedimiento que tiene el administrado, específicamente, en lo referido al derecho de ofrecer y producir pruebas dentro de un procedimiento de fiscalización tributaria; así como de los principios que regulan el derecho al debido procedimiento y que deben ser seguidos por la Administración Tributaria, como son el principio de impulso de oficio y de verdad material.

2. ACERCA DE LA ESTRUCTURA DEL IGV Y LA IMPORTANCIA DEL CRÉDITO FISCAL

Antes de entrar a analizar cuál es el impacto de las operaciones no reales en la cadena de comercialización, conviene analizar algunos aspectos técnicos acerca de la estructura y mecánica del IGV que permitirán comprender la importancia de adoptar algunas medidas para mitigar dicho impacto.

En nuestro país el valor agregado que se grava con el IGV se establece siguiendo el método de sustracción sobre base financiera y de impuesto contra impuesto, lo que se conoce como crédito fiscal aplicado contra el débito fiscal o impuesto bruto del periodo. Así, el crédito fiscal vendría a ser el impuesto asumido en las adquisiciones de bienes y/o servicios destinados a la realización de operaciones gravadas con el IGV.

En efecto, cuando tomamos en consideración la estructura y mecánica por la cual se maneja el IGV y que ha sido adoptada en nuestro país, notamos que dicho impuesto ha sido concebido con la finalidad de afectar patrimonialmente al contribuyente de hecho, esto es, al consumidor final de la cadena de producción y/o comercialización de bienes y servicios.

Partiendo de ello, es válido sostener que es de esencia al IGV no incidir en los intermediarios del proceso que son, en estricto, meros recaudadores de una fracción del tributo.

Tal finalidad, por cierto, ha de lograrse a partir de la traslación y reembolso del impuesto, todo lo cual se explica mediante la adopción del concepto del crédito fiscal.

En efecto, ALBERTO BALBI⁴ sostiene que: "*(...) el tributo referido, técnicamente considerado, es un impuesto al consumo, plurifásico, de etapas múltiples no acumulativo, que asigna la carga a través de un mecanismo de traslación directa a los precios para captar la capacidad contributiva de los consumidores finales. Asimismo, de tal descripción se desprende que su recaudación se efectúa en forma fraccionada a lo largo de los ciclos de producción y distribución, en función de la diferencia existente entre la carga aplicada a las transacciones que*

⁴ ALBERTO BALBI, Rodolfo. "Aspectos técnicos de la generalización del IVA". En: El Impuesto al Valor Agregado y su generalización en América Latina. Buenos Aires, Ediciones Interoceánicas S.A., 1993. Pág. 74

efectúa cada sujeto del impuesto y la que afectó el costo de las adquisiciones e importaciones que aquél aplicó al desarrollo de las actividades que originan las primeras”.

Así, la adopción de un mecanismo de imposición al consumo estructurado bajo la técnica de un impuesto al valor agregado, con el método de sustracción sobre base financiera, en la variable de impuesto contra impuesto, que admite deducciones amplias de los bienes y/o servicios que los sujetos adquieren para el desarrollo de sus actividades; no puede pretender desnaturalizar el hecho imponible que se pretende gravar ni exigir una carga impositiva mayor de la que en esencia se desea imponer al consumidor final de los bienes y servicios.

Consecuentemente, la adopción de un mecanismo de imposición sobre el valor agregado debe llevarnos al mismo resultado que la aplicación de un impuesto monofásico a nivel del consumidor final, tal y como se indicó anteriormente. En otras palabras, el tributo ha de ser equivalente a aplicar la tasa que corresponda sobre el valor de los bienes y servicios gravados.

Dicho propósito y su consiguiente resultado solo pueden conseguirse mediante una correcta aplicación del mecanismo de neutralización del impuesto pagado en cada etapa del ciclo de producción y comercialización de los bienes y servicios, de tal manera que el tributo incida únicamente sobre el valor agregado en cada una de ellas.

Como se podrá apreciar, el tema del crédito fiscal resulta de vital importancia para la determinación del impuesto, dado que depende de él que el importe a pagar al fisco se reduzca al reconocérsele íntegramente.

Lo anterior es, incluso, reconocido por nuestra Administración Tributaria (entiéndase SUNAT y el Tribunal Fiscal), conforme se podrá apreciar en los siguientes pronunciamientos:

- Informe N°17-2014-SUNAT/5D0000, según el cual (resaltado nuestro):

"(...) la normativa del IGV permite la deducción como crédito fiscal del IGV consignado en el comprobante de pago que sustenta una operación gravada con dicho Impuesto, siempre que se cumplan con los requisitos señalados para tal efecto.

Dicha deducción guarda correspondencia con el sistema del valor agregado adoptado por nuestra legislación, el cual recoge el método de sustracción sobre base financiera (impuesto contra impuesto), con deducciones financieras e inmediatas y de liquidación mensual, sistema conforme al cual el IGV se calcula deduciendo del impuesto bruto o débito fiscal del período (Impuesto que grava la venta de bienes, prestación de servicios o contratos de construcción) el crédito fiscal del mismo período (Impuesto pagado en las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción, importación de bienes y utilización de servicios prestados por no domiciliados).

El sistema previsto es uno de deducciones amplias o financieras por cuanto otorga crédito fiscal por todas las adquisiciones que realice el sujeto para el desarrollo de sus actividades, siendo que la deducción es inmediata, puesto que una vez que se traslada el impuesto que afecta las adquisiciones, se obtiene el derecho a deducirlo inmediatamente del Impuesto que grava las transferencias de bienes, prestaciones de servicios o contratos de construcción, ello en la medida que se cumpla todos los requisitos que prevé la legislación para tales efectos.

Cabe indicar que mediante la deducción del crédito fiscal se alcanza la neutralidad del IGV, pues se logra que cada contribuyente otorgue al fisco la parte del tributo que le corresponde.

luego de haber deducido del Impuesto Bruto el IGV correspondiente a las adquisiciones efectuadas, evitándose de esa forma que el precio de los bienes y servicios se incremente más de lo que el fisco recauda por dicho Impuesto".

- Resolución del Tribunal Fiscal N° 4488-3-2015, según la cual (resaltado nuestro):

"El Impuesto General a las Ventas constituye un tipo de imposición al consumo estructurado bajo la técnica del impuesto al valor agregado, con el método de sustracción sobre base financiera, en la variable de impuesto contra impuesto, siendo de liquidación mensual, y que la estructura de nuestra liquidación admite, como consecuencia, deducciones amplias de los bienes del circuito de consumo que los sujetos adquieran para el desarrollo de las actividades, sean estos insumos que se integren físicamente al bien, que se consuman en el proceso, gastos de la actividad, o activos fijos, y que asimismo, es un sistema de deducciones inmediatas que permite la deducción del total del impuesto que gravó las adquisiciones en el periodo en que se efectúa la adquisición, sin necesidad que sean estas efectivamente incorporables en el proceso de venta, comercialización o servicio

*Que debido a esta estructura, **el impuesto al consumo es asumido íntegramente por el consumidor final, y por ello, la carga del impuesto en los precios no origina un efecto de acumulación, es decir una reiterada imposición en cada etapa del círculo de consumo ni un efecto de piramidación, que consiste en una distorsión del precio por efecto del impuesto**, por lo que en tal sentido constituye una ventaja y característica de esta técnica impositiva su neutralidad pues los agentes económicos no toman decisiones sobre los precios en función a la existencia del impuesto*".

3. REQUISITOS QUE SE DEBEN CUMPLIR PARA TENER DERECHO AL CRÉDITO FISCAL

El primer párrafo del artículo 18 de la Ley del IGV⁵ establece que *"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"*.

De la lectura de este primer párrafo parecería que todo el IGV asumido de la adquisición de bienes y servicios se convierte en crédito fiscal; sin embargo, el mismo artículo 18, en su segundo párrafo, establece dos condiciones conocidas como los requisitos sustanciales para ejercer el derecho al crédito fiscal, cuales son:

- i) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último Impuesto.
- ii) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el impuesto

De la misma forma, el artículo 19 de la LIGV contiene requisitos formales para ejercer el derecho al crédito fiscal, que si bien, no son los más importantes, su incumplimiento origina también reparos al crédito fiscal.

Tales requisitos formales son los siguientes:

⁵ Cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, publicado el 15/04/1999.

- i) Que el impuesto esté consignado por separado en el comprobante de pago.
- ii) Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor y que el emisor haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión
- iii) Que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras.

Como se podrá apreciar, el impuesto asumido en la adquisición de bienes y servicios podrá ser utilizado como crédito fiscal y así determinar el IGV a pagar mensualmente, siempre que se cumpla con ciertos requisitos sustanciales y formales, de otra manera, este crédito se perdería resultando un impuesto mensual a pagar mayor; es por eso que, su correcta aplicación, evitaría distorsionar la estructura del impuesto, permitiendo que se grave sólo el valor agregado.

4. SUPUESTOS QUE CALIFICAN COMO OPERACIONES NO REALES SEGÚN LA LEY DEL IGV

El artículo 44 de la Ley del IGV regula el caso de los comprobantes de pago emitidos por operaciones no reales.

Según el referido artículo, el responsable de la emisión de tales documentos estará obligado a pagar el IGV consignado en ellos; siendo que, por su parte, quien los recepciona no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del IGV⁶.

Pero ¿cuándo se configura una operación no real? De acuerdo con el tercer párrafo del artículo 44 de la Ley del IGV, son dos los supuestos que califican como una operación no real⁷:

- i) Cuando se emite un comprobante de pago o una nota de débito, pero la operación que consta en tales documentos es inexistente o simulada

Según el inciso a) del tercer párrafo del artículo 44 de la Ley del IGV, se considera como una operación no real aquella en la que, si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.

En este caso, estamos ante una simulación de tipo absoluta⁸, es decir que, el objeto de la transacción (bien o servicio), así como el sujeto que aparece consignado en el comprobante de pago o nota de débito como proveedor, son falsos. No se ha producido la transferencia de un bien ni la prestación de un servicio.

⁶ Entre los derechos o beneficios derivados del IGV se encuentran: el saldo a favor del exportador, el saldo a favor materia del beneficio, la recuperación anticipada del IGV, la devolución definitiva del IGV y el reintegro del IGV.

⁷ Para la configuración de las operaciones no reales no se toma en cuenta si existió o no el consentimiento del sujeto que figura como emisor del comprobante de pago. Asimismo, una vez configurada la operación no real, esta no podrá ser acreditada mediante:

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

⁸ Según el artículo 190 del Código Civil, se define como simulación absoluta a aquella figura en la que se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo.

Conforme lo afirma DELGADO RATTO *"En la simulación absoluta el negocio es una mera apariencia de la voluntad de contenido expresada por los declarantes quienes, en verdad, no han querido ni ese ni ningún otro tipo de negocio jurídico. De este modo, en un supuesto de simulación absoluta las partes intervinientes en el acto no han tenido una verdadera intención que el negocio celebrado surta efectos en la práctica. La voluntad de celebrar el acto jurídico, sin embargo, sí debe haber existido, aunque únicamente con la finalidad de provocar una falsa impresión de la situación real"*⁹.

En este supuesto, en el que la operación respecto de la cual se emite un comprobante de pago o nota de débito nunca se realizó, para efectos del IGV, el adquirente del bien o el usuario del servicio que recibe el comprobante de pago o nota de débito no podrá utilizar el Impuesto que gravó tales operaciones como crédito fiscal.

- ii) Cuando se sustenta una operación existente con comprobantes de pago o notas de débito emitidos por terceros que no participaron en dicha operación

Según el inciso b) del tercer párrafo del artículo 44 de la Ley del IGV, se considera como una operación no real aquella en la 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 este caso, a diferencia del primer supuesto, se determina que la operación que se encuentra sustentada en el comprobante de pago o nota de débito, sí existió o se realizó, por lo que, aun cuando dichos documentos hayan sido emitidos por un sujeto que no participó de dicha operación, se acepta que el adquirente mantenga el derecho al crédito fiscal siempre que cancele la operación utilizando determinados medios de pago.

En efecto, el Reglamento de la Ley del IGV establece en el inciso a) del numeral 15.4 del artículo 6 que el supuesto de operaciones no reales a que se refiere el inciso b) del tercer párrafo del artículo 44 de la Ley del IGV es aquel 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"**.

De configurarse el supuesto previsto en el inciso b) del tercer párrafo del artículo 44 como operación no real, las consecuencias tributarias serían las siguientes:

- Para el emisor del comprobante de pago: se encuentra obligado al pago del IGV que corresponda a la operación.
- Para el adquirente de los bienes o el usuario del servicio: mantendrá el crédito fiscal siempre que cumpla con ciertos requisitos¹⁰.

⁹ DELGADO RATTO, Cecilia. Crédito Fiscal: Requisitos formales y operaciones no reales. Ponencia individual presentada a las VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Página 282.

¹⁰ Los requisitos establecidos son los siguientes:

- Cancelar la operación consignada en el comprobante de pago mediante el uso de los siguientes medios de pago: transferencias de fondos, Cheques con la cláusula "no negociables", "intransferibles", "no a la orden" u otro equivalente u órdenes de pago, siguiendo para ello las formas y condiciones establecidas en la norma reglamentaria.
- Los bienes adquiridos o los servicios utilizados deben ser los mismos que los consignados en el comprobante de pago.
- El comprobante de pago debe reunir los requisitos para gozar del crédito fiscal, excepto el de haber consignado la identificación del transferente, prestador del servicio o constructor.

5. PROBLEMÁTICA ACTUAL: CRITERIOS SEGUIDOS PARA LA ACREDITACIÓN DE LA REALIDAD DE LAS OPERACIONES

Conforme lo hemos indicado, en el marco de las fiscalizaciones tributarias realizadas respecto del IGV, y, específicamente, respecto del crédito fiscal, la Administración Tributaria efectúa reparos sustentados, principalmente, en la no acreditación de la realidad de las operaciones, recurriendo para ello a argumentos que evidencian el traslado de la carga probatoria al contribuyente (sujeto fiscalizado) y la exigencia de un deber probatorio que genere plena convicción de la realidad de las operaciones sustentadas.

Suele ocurrir también que la Administración Tributaria determine la configuración de una operación no real y, por ende, el desconocimiento al derecho de utilizar el crédito fiscal, por hechos no necesariamente atribuibles al sujeto fiscalizado (adquiriente de los bienes y/o servicios) sino al proveedor o a terceros¹¹.

Lo anterior nos lleva a hacernos las siguientes 2 preguntas:

5.1. ¿A quién corresponde la carga de la prueba en un procedimiento de fiscalización tributaria?

Para responder a esta interrogante debemos recurrir al desarrollo de ciertos principios, los cuales consideramos se encuentran interrelacionados, como son los principios del debido procedimiento, impulso de oficio y verdad material, que se encuentran reconocidos en el artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante, "LPAG")¹².

Así, por el "principio del debido procedimiento", los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Por su parte, por el "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 necesarias¹³.

¹¹ En diversas oportunidades, la Administración Tributaria ha calificado una operación como no real cuando, por ejemplo, el proveedor no ha cumplido con sus obligaciones tributarias o laborales o no cuenta con personal en su planilla, o no cuenta con los activos suficientes para prestar un servicio, entre otros.

¹² La Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario establece que "en lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho". Siendo que el Código Tributario no establece los principios que deben regir el procedimiento de fiscalización tributaria, sobre la base de lo dispuesto en la mencionada Norma IX, debemos recurrir a las disposiciones establecidas en el Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que recoge los principios del derecho administrativo.

¹³ Sobre el principio de impulso de oficio, el artículo 173.1 de la LPAG establece que la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio establecido en dicha ley.

Asimismo, por el "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.

Ahora bien, con relación al derecho a producir y/u ofrecer pruebas por parte del administrado, si bien constituye una de las manifestaciones del derecho al debido procedimiento administrativo con el que cuenta el administrado, este viene alineado también con un deber que corresponde también al administrado, cual es el "deber de colaboración".

Así, conforme lo indica el Tribunal Constitucional en la sentencia emitida al resolver el Expediente N° 06089-2006-PA/TC (párrafo 21) *"En este tipo de Estado el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades negativas propio del Estado Liberal, **sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas.** En otras palabras, **la transformación de los fines del Estado determinará que pase de un deber de contribuir, basado fundamentalmente en la capacidad contributiva, a un deber de contribuir basado en el principio de solidaridad.** Claro está sin olvidar que la integración ciudadana y su apoyo en labores de fiscalización no tendrían legitimidad constitucional si el fin ulterior no fuera otro que lograr la participación igualitaria en el soporte de cargas públicas, pues ello tendrá como contrapartida el ideal de un verdadero reparto redistributivo. Dicho ideal se torna ficticio cuando no todos cumplen sus obligaciones tributarias".*

En ese sentido, el deber de colaboración dentro del procedimiento de fiscalización tributaria implica que el sujeto fiscalizado cumpla con proporcionar información que no obre en poder de la Administración Tributaria y que, principalmente, permita a esta última verificar y esclarecer plenamente los hechos observados.

Por su parte, de la conceptualización de los principios antes mencionados realizada en la LPAG, se tiene también que la Administración Tributaria tiene el deber de impulsar el procedimiento, debiendo para ello adoptar, de manera activa, todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley que le permitan verificar y esclarecer los hechos observados, independientemente de las pruebas que hayan podido ser presentadas por el sujeto fiscalizado.

Como indica ARANA YANCES, "(..) frente al ejercicio por el contribuyente del referido derecho a producir y ofrecer pruebas, encontramos que la Administración Tributaria debe actuar en base, cuando menos, a dos principios complementarios entre sí, como lo son el de impulso de oficio y el de verdad material (...)"¹⁴.

En línea con lo anterior, como indica MORÓN URBINA, el derecho a ofrecer y producir pruebas dentro del procedimiento, "consiste en el derecho a presentar material probatorio, a exigir que la Administración produzca y actúe los ofrecidos por el administrado en tiempo hábil y a contradecir aquellos que otro administrado o la Administración considere relevante para resolver el asunto. Complementariamente, implica la facultad de

¹⁴ ARANA YANCES, Daniel Martín. ¿Quién tiene la carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización y cuál es su vinculación con el principio de impulso de oficio?. Ponencia individual presentada en las XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Revista N° 70. Marzo, 2021. Pág. 210.

*controlar el ofrecimiento y la producción de la prueba -tanto la suya, como la de la propia Administración- y a contestarla oportunamente, cuando ello convenga a sus intereses*¹⁵.

Asimismo, Morón Urbina señala que *"la Administración actúa permanentemente en búsqueda de la verdad material en todos sus órdenes. Por eso, sobre ella recae el deber de practicar todas las diligencias probatorias que produzcan conocimiento y convencimiento de esa certeza, (...)",* y en este sentido, *"la aplicación de la oficialidad al aspecto probatorio impone a la Administración: la obligación de verificar y probar los hechos que se imputan o que han de servir de base a la resolución del procedimiento, así como la obligación de proceder a la realización de la actividad probatoria misma cuando lo requiera el procedimiento",* de modo que *"por lo general, los administrados no tiene el deber de probar, salvo en procedimientos especiales donde las normas legales expresas pueden imponerles esa obligación"*¹⁶.

Ahora bien, el artículo 62 del Código Tributario otorga amplias facultades a la Administración Tributaria para que pueda solicitar información no sólo al sujeto fiscalizado sino también a terceros. Estas facultades son tan amplias que, incluso, en algunas situaciones, la Administración Tributaria podría estar en mejores condiciones que el sujeto fiscalizado para probar los hechos que sustentan las observaciones realizadas en un procedimiento de fiscalización.

Pero qué ocurre cuando se trata de un procedimiento de fiscalización en el que las observaciones realizadas por la Administración Tributaria versan sobre la realidad de las operaciones. ¿Se podría en estos casos afirmar que, cumpliendo con su obligación de impulsar de oficio el procedimiento de fiscalización, la carga de la prueba corresponde, principalmente, a la Administración Tributaria? ¿O es que estamos frente a lo que se conoce como "carga probatoria dinámica"?

Antes de dar respuesta a las interrogantes anteriores, resulta importante repasar algunos pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal. Así, por ejemplo:

- En las Resoluciones N°s: 01700-9-2023, 9997-1-2017, 13375-3-2014, si bien el Tribunal Fiscal reconoce que en reiterados pronunciamientos ha considerado que la Administración Tributaria debe tener una posición activa en cuanto a la producción y actuación de pruebas en la línea del principio de impulso de oficio, concluye que tal actuación no es exigida cuando previamente hay un deber probatorio a cargo del contribuyente. Incluso, el Tribunal Fiscal recurre a la regla civil de carga de la prueba prevista en el artículo 196 del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, desconociendo el deber de actuar bajo el principio de impulso de oficio y verdad material. Así, para el Tribunal Fiscal, siendo que la carga de la prueba corresponde a quien afirma los hechos que son materia de su pretensión, corresponde al contribuyente probar lo que alega mediante la presentación de documentos, informes, proponer pericias, testimonios e inspecciones, caso contrario, la Administración Tributaria puede desestimar su pretensión.
- Ahora bien, para el caso específico de reparos por operaciones no reales, el Tribunal Fiscal considera, por ejemplo, en las Resoluciones N°s. 3050-12-2024, 3133-3-2023, 1827-10-2023, 00433-2-2023, 9117-4-2022, 9358-1-2022, 1325-4-2021, 7388-2-2021, 6122-2-2020, 8120-2-2020, 8725-11-2019, 03238-1-2017, 01233-1-2012 y 13687-1-2011, que la carga de la prueba respecto a la existencia y/o realidad de

¹⁵ MORON URBINA, Juan Carlos. "Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General". Vol. 1. Edición 2014. Gaceta Jurídica S.A. Pág. 87.

¹⁶ MORON URBINA, Juan Carlos. "Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General". Vol. 1. Edición 2009. Gaceta Jurídica S.A. Págs. 484 y 485.

las operaciones, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia, razón por la cual, le corresponde aportar medios probatorios o documentación que acrediten la efectiva realización de las operaciones, siendo que su incumplimiento constituye el sustento del reparo por operaciones no reales.

A decir del Tribunal Fiscal, es el sujeto que realiza la adquisición del bien o servicio quien cuenta con la documentación e información relativa a los pormenores que rodearon tal operación, y cuya presentación otorgaría convicción a la Administración Tributaria que se trata de operaciones reales, pudiendo esta última realizar actuaciones adicionales a efectos de obtener elementos de prueba adicionales que permitan corroborar o desestimar lo alegado por el contribuyente.

Precisa también el Tribunal Fiscal que no existe obligación por parte de la Administración Tributaria de efectuar, en el curso de un procedimiento de fiscalización, requerimientos específicos de documentación o información, dado que no tiene forma alguna de saber con qué tipo y/o clase de medios probatorios cuentan los contribuyentes cuando pretenden acreditar sus operaciones, por lo que los requerimientos genéricos no violan disposición o norma alguna, encontrándose el contribuyente obligado a exhibir todo aquello que, según su posición, sustenta lo que le ha sido requerido.

Asimismo, considera que, a efectos de analizar la realidad o no de una o varias operaciones de compra, la carga de la prueba respecto a su existencia y/o realidad, recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia, siendo que la Administración Tributaria "puede" realizar cruces de información y/o 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 cruces de información alguno¹⁷.

Si bien la Administración Tributaria, a efecto de acreditar la realización de las operaciones, requiere presentar diversa documentación en los requerimientos de información, cuando en términos generales, solicita se presente otra documentación sustentatoria que permitiera respaldar aquellas, otorga libertad al recurrente para determinar los documentos que debía presentar de acuerdo con las operaciones que hubiese realizado, considerando además que es el recurrente el que conoce las condiciones, naturaleza y características en las que se pactaron o prestaron las operaciones observadas.

Finalmente, en cuanto a la doctrina de la carga probatoria dinámica que flexibiliza la carga de prueba trasladándola a quien posee mayores posibilidades de producirla, el Tribunal Fiscal considera que, el sujeto fiscalizado, por ser parte de las operaciones comerciales, cuya sustentación del crédito fiscal requiere la Administración Tributaria, está en mejores condiciones que la misma Administración Tributaria de probar la utilización del crédito fiscal, por lo que, su exigencia no implica vulneración alguna al procedimiento administrativo.

Ahora bien, encontramos también en nuestro ordenamiento, pronunciamientos del Tribunal Fiscal en el sentido que la carga de la prueba corresponde a la Administración Tributaria en línea con el principio de impulso de oficio.

¹⁷ Conforme lo veremos más adelante, el Tribunal Fiscal considera también que es posible que la Administración Tributaria demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de los proveedores.

Así, por ejemplo, en la Resolución N° 18397-10-2013, a decir del Tribunal Fiscal, en los procedimientos de fiscalización, la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio y, en este sentido, como regla general, corresponderá a la Administración Tributaria desvirtuar los precios, descuentos y deducciones acordados contractualmente, salvo disposición legal expresa que revierta la carga de la prueba a los propios administrados, ello considerando además las amplias facultades que le ha atribuido el artículo 62 del Código Tributario para el ejercicio de su facultad fiscalizadora.

Tenemos también las Resoluciones N°s. 06368-1-2003 y 16784-10-2012, conforme a las cuales, a decir del Tribunal Fiscal, corresponde a la Administración Tributaria efectuar la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, con el objeto de determinar la certeza de las operaciones, siendo que para demostrar la hipótesis de que no existió operación real, 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.

Considerando la divergencia de criterios existentes, a fin de evitar la vulneración del derecho al debido procedimiento del contribuyente, resulta necesario contar con parámetros definidos respecto de: a quién corresponde la carga probatoria en el procedimiento de fiscalización tributaria, si al contribuyente, a la Administración Tributaria o a ambos.

Consideramos que, si bien corresponde al contribuyente demostrar la realización de sus operaciones por estar en mejores condiciones al haber participado de las mismas y, por ende, tener mejor conocimiento de la naturaleza, características y condiciones bajo las que se realizaron, este deber no puede ser exclusivo.

Así, tenemos que, si un contribuyente presenta todos los medios de prueba que acreditan su posición, corresponderá a la Administración Tributaria la carga de la prueba para desvirtuar la posición del contribuyente. Incluso, si el contribuyente no proporcionara medio probatorio alguno o estos resultan insuficientes, por el principio de impulso de oficio y de verdad material, corresponderá también a la Administración Tributaria reunir los elementos de prueba que le permitan sustentar y motivar su decisión. Esto es lo que se conoce en doctrina como "prueba dinámica".

Sobre la utilización de la prueba dinámica, consideramos importante traer a colación el criterio establecido por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N° 1776-2004-AA/TC (párrafo 50, literal c), conforme al cual: *"Se ha señalado 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 los 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 manifiestamente disvaliosas para el propósito del proceso o procedimiento, por lo que es necesario plantear nuevas reglas de reparto de la imposición probatoria, haciendo recaer el onus probandi sobre la parte que está en mejores condiciones profesionales, técnicas o fácticas para producir la prueba respectiva**".* (énfasis y subrayado nuestro).

En línea con el criterio establecido por el Tribunal Constitucional, tratándose de la carga probatoria en un procedimiento de fiscalización tributaria es posible concluir que, la misma debe ser dinámica, esto es, no puede ser exclusiva de una de las partes en dicho procedimiento, sino que debe recaer tanto en el contribuyente como en la Administración Tributaria, aunque, claro está, con mayor exigencia en aquella parte que está en mejor situación y/o condición para producirla a efecto de probar los hechos que sean objeto de observación en el referido procedimiento de fiscalización.

En efecto, no se puede atribuir la carga de la prueba sólo a una de las partes de la relación jurídica tributaria, sino que dicha atribución debe realizarse atendiendo a las características de cada procedimiento de fiscalización que se realice.

Así, por ejemplo, no podemos afirmar categóricamente que la carga de la prueba recaiga sobre la Administración Tributaria, pues podría ocurrir que sea el propio contribuyente quien pretenda hacer valer un derecho, en cuyo caso, correspondería a dicho contribuyente soportar la carga de la prueba. Como indica MARÍN-BARNUEVO FABO, es cierto que *"en la determinación de la obligación tributaria concurren pretensiones del acreedor y deudor, lo que determina que a este último también le esté atribuida una parte de la carga de la prueba: la de aquellos hechos de los que pueden derivar derechos a favor del sujeto pasivo"*¹⁸

5.2. ¿Qué prueba es considerada razonablemente "suficiente"?

Una vez precisadas las reglas sobre a quién corresponde la carga de la prueba, queda una interrogante más por resolver, y es la referente a qué tipo de pruebas son las requeridas para considerar suficientemente acreditados los hechos que son observados por la Administración Tributaria en un procedimiento de fiscalización tributaria.

Esta interrogante no es sencilla de responder, pues los medios probatorios que podrían resultar exigibles pueden variar en cada caso concreto. Es por ello que consideramos, resultaría mejor preguntarnos: ¿qué medios probatorios son "razonablemente exigibles" a las partes en cada caso concreto?.

Para intentar dar respuesta a esta interrogante, recurriremos nuevamente a algunos de los pronunciamientos que ha emitido el Tribunal Fiscal.

Así, tenemos los siguientes:

- En las Resoluciones N°s. 01807-4-2004, 01145-1-2005 y 05535-8-2016, el Tribunal Fiscal considera que, para acreditar la realización de las operaciones a que se refieren los comprobantes de pago y con ello demostrar la existencia de una relación comercial real entre la recurrente y su proveedor, no basta con sustentar que se cuenta con tales documentos y con su registro contable, sino que es necesario que se acredite con documentación adicional la realidad de dichas operaciones observadas.
- En las Resoluciones N°s 9980-3-2023, 1378-10-2022, 1325-4-2021, 10151-1-2015, 07088-10-2014, 09072-1-2012, 22298-3-2012, 00434-3-2010, 06011-3-2010, entre otras, el Tribunal Fiscal ha considerado que a fin de sustentar el reparo por operaciones no reales y/o no fehacientes, la Administración Tributaria debe actuar una serie de elementos probatorios, cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión; así, para establecer la realidad o fehaciencia de las operaciones realizadas es necesario que, por un lado, el contribuyente acredite la realidad de las transacciones 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.

¹⁸ MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. "La Distribución de la Carga de la Prueba en Derecho Tributario" Civitas. Revista Española de Derecho Financiero. N° 94. Abril/Junio 1997. España. Pág. 203.

En tales Resoluciones, el Tribunal Fiscal ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, **con indicios razonables** de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Para ello, de acuerdo con el criterio establecido por el Tribunal Fiscal, los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, al no resultar suficiente la presentación de los comprobantes de pago o el registro contable de éstos mismos.

Por su parte, a decir del Tribunal Fiscal, para que un comprobante de pago pueda sustentar válidamente el crédito fiscal para determinar el IGV, debe corresponder a una operación real, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, **con indicios razonables** de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido, **siendo posible que la Administración Tributaria demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras de los contribuyentes del IGV no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión**, siempre y cuando dichos elementos probatorios no se basen exclusivamente en incumplimientos de sus proveedores.

- En las Resoluciones N°s. 02367-2-2020, 06368-1-2003 y 05640-5-2006, el Tribunal Fiscal considera que, para demostrar la hipótesis que no existió operación real que sustente la fehaciencia de las operaciones, **debe contarse con pruebas suficientes** que lo demuestren, para lo cual deberá investigarse todas las circunstancias del caso, que comprende el análisis de la contabilidad, el eventual cruce de información con los proveedores que pudiera realizar la Administración, la verificación de los documentos que sustenten el transporte, la entrega y/o almacenamiento de la mercadería, entre otros, y **actarse 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.
- Sin perjuicio de los medios probatorios que se puedan presentar, tenemos que, cuando la Administración Tributaria observa la realidad de las operaciones, el Tribunal Fiscal exige que los medios probatorios que el sujeto fiscalizado presente, deben permitir demostrar "en forma razonable" o deben dar "indicios razonables" acerca de la realización de las operaciones.

De lo anterior, cabe preguntarse si para que los medios probatorios presentados califiquen como "suficientes" para acreditar la realidad de las operaciones, es necesario que los mismos no generen margen de incertidumbre o duda alguna, o basta con que generen convicción "razonable".

*" 8. (...) el derecho fundamental a la prueba tiene protección constitucional, en la medida en que se trata de un derecho comprendido en el contenido esencial del derecho al debido proceso, reconocido en el artículo 139, inciso 3, de la Constitución. Una de las garantías que asisten a las partes del proceso es la de **presentar los medios probatorios necesarios que posibiliten la creación de convicción en el juzgador sobre la veracidad de sus argumentos**. Sin embargo, como todo derecho fundamental, el derecho a la prueba*

también está sujeto a restricciones o limitaciones, derivadas tanto de la necesidad de que sean armonizados con otros derechos o bienes constitucionales –límites extrínsecos–, como de la propia naturaleza del derecho en cuestión –límites intrínsecos. (...)

10. No obstante, es menester considerar también que el derecho a la prueba lleva aparejada la **posibilidad de postular, dentro de los límites y alcances que la Constitución y las leyes reconocen, los medios probatorios pertinentes para justificar los argumentos que el justiciable esgrime a su favor.** Por ello, no se puede negar la existencia del derecho fundamental a la prueba. Constituye un derecho fundamental de los justiciables producir la prueba relacionada con los hechos que configuran su pretensión o su defensa. **Según esta dimensión subjetiva del derecho a la prueba, las partes o un tercero legitimado en un proceso o procedimiento tienen el derecho de producir la prueba necesaria con la finalidad de acreditar los hechos que configuran su pretensión o defensa.**

11. Atendiendo al doble carácter de los derechos fundamentales en general y del derecho a la prueba en particular, éste, en su dimensión objetiva, comporta también el deber del juez de la causa de solicitar, actuar y dar el mérito jurídico que corresponda a los medios de prueba en la sentencia. (...).

13. Se trata, pues, de un derecho complejo cuyo contenido, de acuerdo con lo señalado anteriormente por el Tribunal Constitucional (vid. STC 6712-2005/HC/TC, FJ 15), está determinado: (...) por **el derecho a ofrecer medios probatorios que se consideren necesarios**, a que estos sean admitidos, adecuadamente actuados, que se asegure la producción o conservación de la prueba a partir de la actuación anticipada de los medios probatorios y que éstos sean valorados de manera adecuada y con la motivación debida, con el fin de darle el mérito probatorio que tenga en la sentencia. La valoración de la prueba debe estar debidamente motivada por escrito, con la finalidad de que el justiciable pueda comprobar si dicho mérito ha sido efectiva y adecuadamente realizado”.

Por su parte, conforme ya lo habíamos indicado, el artículo IV del Título Preliminar de la LPAG recoge, expresamente, el principio del debido procedimiento como uno de los principios del procedimiento administrativo, que comprende, entre otros, el derecho a ofrecer y producir pruebas.

De lo anterior, podemos concluir que, en el procedimiento de fiscalización, todo contribuyente tiene derecho a ofrecer y producir las pruebas que considere necesarias para acreditar sus afirmaciones, debiendo ser estas admitidas y debidamente meritadas por la Administración Tributaria.

Ahora bien, se debe permitir que los hechos alegados por el contribuyente puedan acreditarse por cualquier medio de prueba, debiendo ser los medios probatorios que se presenten pertinentes o adecuados según sea el procedimiento administrativo que se siga.

En efecto, conforme se indica en Relatoría General de la XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, "la Corte Suprema ya reconoció el principio de libertad de prueba en el ámbito del procedimiento de fiscalización, en la Sentencia Casación N° 3956-2016, a saber: 6.1.3. (...), la administración cuenta con una facultad fiscalizadora que la habilita para discrecionalmente realizar indagaciones respecto a hechos alegados por los contribuyentes a efectos de verificar el cumplimiento de las normas tributarias. Sin embargo, la citada facultad no es arbitraria, por lo que la administración puede realizar fiscalizaciones en tanto estas estén adecuadas a ley, y no vulneren garantías o derechos de los administrados, pudiendo exigir lo razonable y lo exigido en la Ley. En el caso de autos, se advierte que **no existe norma positiva que señale taxativamente cuáles son los medios de prueba idóneos y razonables para acreditar** la variación de los precios en el mercado internacional. Por lo señalado, se puede afirmar que **el administrado -exportador- no cuenta con un parámetro válido que le permita con antelación proveerse de los medios de prueba requeridos por la administración para sustentar**

sus operaciones de reajustes; por tanto, esta no puede restringirle o descalificar sin mayor análisis los medios probatorios que el administrado presentó. 6.1.4. Por lo señalado, se puede afirmar que la administración vulneró el principio de razonabilidad -artículo IV, numeral 1.4 de la Ley de Procedimiento Administrativo General- al desacreditar los medios probatorios presentados por el administrado, sin mayor sustento, debe advertirse que los elementos probatorios presentados son plurales y conducentes a sustentar el reajuste. En ese sentido, el recurso de casación interpuesto por la administración - SUNAT, deviene en infundado, pues no se advierte la infracción normativa referente a la inaplicación del artículo 62 del Código Tributario, referido a la facultad fiscalizadora, pues como se refirió esta no puede ser arbitraria; **y al no existir una norma que tase los medios probatorios adecuados para sustentar el reajuste de valor, todos los medios probatorios presentados por el administrado deben ser valorados por igual siempre que resulten plurales, conducentes y consistentes**¹⁹

No obstante, reiteramos que, aun cuando los contribuyentes puedan tener libertad en la presentación de los medios probatorios que, a su criterio, sustenten la realidad de sus operaciones, los referidos medios probatorios deben ser pertinentes y/o adecuados.

En efecto, los contribuyentes deben mantener la mayor cantidad de documentación que, según sea el caso, acredite la realidad de la operación.

La idoneidad de los medios probatorios dependerá del supuesto que a criterio de la Administración Tributaria hubiese determinado su configuración, esto es, la falsedad total de la operación (por inexistente) o su falsedad parcial en relación con el sujeto que aparece como proveedor (incisos a o b del artículo 44 de la Ley del IGV, respectivamente).

Así, si una operación califica como no real por configurarse el supuesto previsto en el inciso a) del artículo 44 de la Ley del IGV (falsedad de la operación), los contribuyentes deben acreditar cada una de las etapas de la operación sustentada, desde las negociaciones o tratativas (cotizaciones, proformas, correspondencia comercial, etc.), la contratación (contratos, órdenes de compra o de servicios), su recepción tratándose de la adquisición de bienes (registros de control o partes de ingreso en sus instalaciones, almacenes, establecimientos anexos, guías de remisión), o su ejecución tratándose de servicios (informes, reportes, comunicaciones de coordinación, valorizaciones y/o avances, conformidad del servicio); así como su pago (medio de pago utilizado).

En cambio, si una operación califica como no real por configurarse el supuesto previsto en el inciso b) del artículo 44 de la Ley del IGV (falsedad parcial referida al sujeto), los contribuyentes deben demostrar que la persona que realizó la venta o brindó el servicio coincide con quien emitió el comprobante de pago.

Una vez presentados los medios probatorios por parte del contribuyente, corresponderá a la Administración Tributaria merituarlos de manera conjunta, debiendo, además, de ser necesario, actuar todos aquellos otros medios probatorios y sucedáneos que se encuentren a su alcance.

Ahora bien, para calificar una operación como no real, y, por ende, desconocer el crédito fiscal, no bastará con que se haya verificado el incumplimiento de las obligaciones que son de cargo de los proveedores o de aspectos formales vinculados a la documentación que se presente, siendo que más bien, la Administración Tributaria

¹⁹ GAMBA VALEGA, César (Relator General). La Fiscalización Tributaria: Derechos y Garantías del Contribuyente. Relatoría General de las XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Revista N° 70. Marzo, 2021. Pág. 109.

podría efectuar actuaciones complementarias que le permitan verificar si la operación observada fue llevada a cabo (como cruces de información con los proveedores y/o con terceros, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo), no debiendo ser consideradas estas actuaciones solo discrecionales²⁰.

Lo antes indicado tiene como propósito evitar el desconocimiento indebido del crédito fiscal a los agentes de la cadena de producción y/o comercialización y, por ende, evitar que la estructura del IGV se vea modificada, pues dejaría de ser un impuesto al valor agregado para convertirse en un impuesto a las ventas plurifásico de carácter acumulativo.

Es por dicha razón que resulta importante que, en el marco de un procedimiento de fiscalización del IGV, en el que se analice la realidad de las adquisiciones de bienes y/o servicios realizados por los contribuyentes, se desarrolle una actividad probatoria exhaustiva no solo por parte del contribuyente sino también de la Administración Tributaria.

6. CONCLUSIONES

- En el marco de las fiscalizaciones tributarias realizadas respecto del IGV, y, específicamente, respecto del crédito fiscal, la Administración Tributaria efectúa reparos sustentados, principalmente, en la no acreditación de la realidad de las operaciones, recurriendo para ello a argumentos que evidencian no solo el traslado de la carga probatoria al contribuyente, sino también a la exigencia de un deber probatorio que genere convicción plena y/o absoluta de la realidad de las operaciones sustentadas.

A fin de evitar el desconocimiento indebido del crédito fiscal y, por ende, originar que el IGV deje de ser un impuesto al valor agregado pasando a convertirse en un impuesto a las ventas plurifásico de carácter acumulativo, resulta necesario contar con parámetros definidos respecto de: a quién corresponde la carga probatoria y qué prueba es considerada razonablemente suficiente.

- En aplicación del deber de colaboración de cargo del contribuyente, y, en línea con los principios de impulso de oficio y de verdad material que deben regir el actuar de la Administración Tributaria, la carga probatoria debe ser "dinámica", esto es, que debe recaer en el contribuyente como en la Administración Tributaria, aunque, con mayor exigencia en aquella parte que esté en mejor situación y/o condición para producirla a efecto de probar los hechos que sean objeto de observación.
- Se debe permitir que los hechos alegados por el contribuyente puedan acreditarse por cualquier medio de prueba, siendo exigible solo que los medios probatorios que se presenten sean pertinentes y/o adecuados, de tal forma que permitan demostrar "en forma razonable" o dar "indicios razonables" acerca de la realización de las operaciones.

²⁰ Es importante tener en cuenta el criterio establecido por el Tribunal Fiscal en la Resolución N° 18014-8-2011, conforme al cual *"Si bien el hecho de que los proveedores no cumplan con sus obligaciones tributarias o que en la verificación o cruce de información no cumplan con presentar alguna información o demostrar la fehaciencia de una operación, la Administración Tributaria no puede mediante el cruce de información imputar tales hechos al usuario o adquirente; sin embargo, **de la evaluación conjunta de dichas omisiones atribuibles al proveedor y los hechos comprobados en la fiscalización imputables al comprador, la Administración podría concluir válidamente que las operaciones no son reales**"*.

Una vez presentados los medios probatorios por parte del contribuyente, corresponderá a la Administración Tributaria merituarlos de manera conjunta, debiendo, además, de ser necesario, actuar todos aquellos otros medios probatorios y sucedáneos que se encuentren a su alcance.

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBERTO BALBI, Rodolfo. *"Aspectos técnicos de la generalización del IVA"*. En: El Impuesto al Valor Agregado y su generalización en América Latina. Buenos Aires, Ediciones Interoceánicas S.A., 1993.

Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a la Ventas y del Impuesto Selectivo al Consumo, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF.

Código Civil aprobado por el Decreto Legislativo N° 295.

DELGADO RATTO, Cecilia. Crédito Fiscal: Requisitos formales y operaciones no reales. Ponencia individual presentada a las VII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario.

ARANA YANCES, Daniel Martín. ¿Quién tiene la carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización y cuál es su vinculación con el principio de impulso de oficio?. Ponencia individual presentada en las XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Revista N° 70. Marzo, 2021.

MORON URBINA, Juan Carlos. "Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General". Vol. 1. Edición 2014. Gaceta Jurídica S.A.

MORON URBINA, Juan Carlos. "Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General". Vol. 1. Edición 2009. Gaceta Jurídica S.A.

MARÍN-BARNUEVO FABO, Diego. "La Distribución de la Carga de la Prueba en Derecho Tributario* Civitas. Revista Española de Derecho Financiero. N° 94. Abril/Junio 1997. España.

GAMBA VALEGA, César (Relator General). La Fiscalización Tributaria: Derechos y Garantías del Contribuyente. Relatoría General de las XV Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Revista N° 70. Marzo, 2021.