

UNIVERSIDAD DE HUANUCO
FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLITICAS
PROGRAMA ACADÉMICO DE DERECHO Y CIENCIAS POLITICAS



UDH
UNIVERSIDAD DE HUANUCO
<http://www.udh.edu.pe>

TESIS

**“LA ACTIVIDAD PROBATORIA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO
125 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO RESTRINGE EL DERECHO DE
DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE SEGÚN ANÁLISIS DE LAS
RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL DEL AÑO 2017”**

PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE ABOGADO

AUTOR: Quispe Cama, José Luis

ASESOR: Meza Blacido, Jhon Fernando

HUÁNUCO – PERÚ

2021

U

TIPO DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN:

- Tesis (X)
- Trabajo de Suficiencia Profesional ()
- Trabajo de Investigación ()
- Trabajo Académico ()

LÍNEAS DE INVESTIGACIÓN: Desarrollo de estudios en derechos sustantivos y procesales en constitucional, civil, penal, laboral, tributario administrativo y empresarial

AÑO DE LA LÍNEA DE INVESTIGACIÓN (2018-2019)

CAMPO DE CONOCIMIENTO OCDE:

Área: Ciencias sociales

Sub área: Derecho

Disciplina: Derecho

DATOS DEL PROGRAMA:

Nombre del Grado/Título a recibir: Título Profesional de Abogado

Código del Programa: P33

Tipo de Financiamiento:

- Propio (X)
- UDH ()
- Fondos Concursables ()

DATOS DEL AUTOR:

Documento Nacional de Identidad (DNI): 00447925

DATOS DEL ASESOR:

Documento Nacional de Identidad (DNI): 22461858

Grado/Título: Maestro en derecho y ciencias políticas, con mención en: derecho del trabajo y seguridad social

Código ORCID: 0000-0002-0121-1171

DATOS DE LOS JURADOS:

Nº	APELLIDOS Y NOMBRES	GRADO	DNI	Código ORCID
1	Peña Bernal, Alberto	Maestro en ciencias de la educación, con mención en: docencia en educación superior e investigación	22417435	0000-0001-5253-2453
2	Dominique Palacios, Luis	Doctor en derecho	01306524	0000-0003-0789-4628
3	Ordaya López, Carlos	Maestro en derecho, mención en ciencias penales	43468916	0000-0002-0765-2832

D

H

ACTA DE SUSTENTACIÓN DE TESIS

En la ciudad de Huánuco, siendo las 16:26 horas del día 31 del mes de Mayo del año 2021, en cumplimiento de lo señalado en el Reglamento de Grados y Títulos de la Universidad de Huánuco, se reunieron el Sustentante y el Jurado calificador mediante plataforma virtual Google meet integrado por los docentes:

- | | |
|---|-----------------------------|
| ➤ Mtro. Alberto PEÑA BERNAL | : PRESIDENTE |
| ➤ Mtro. Luis DOMINIQUE PALACIOS | : SECRETARIO |
| ➤ Mtro. Carlos ORDAYA LÓPEZ | : VOCAL |
| ➤ Mtra. Ruth Mariksa MONTALDO YERENA | : JURADO ACCESITARIO |
| ➤ Mtro. Jhon Fernando MEZA BLÀCIDO | : ASESOR |

Nombrados mediante la Resolución N° 571-2021-DFD-UDH de fecha 19 de Mayo del 2021, para evaluar la Tesis intitulada: "LA ACTIVIDAD PROBATORIA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 125 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO RESTRINGE EL DERECHO DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE SEGÙN ANÁLISIS DE LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL DEL AÑO 2017"; presentado por el Bachiller en Derecho y Ciencias Políticas, **Jose Luis QUISPE CAMA** para optar el Título profesional de Abogado.

Dicho acto de sustentación se desarrolló en dos etapas: Exposición y Absolución de preguntas; procediéndose luego a la evaluación por parte de los miembros del jurado

Habiendo absuelto las objeciones que le fueron formuladas por los miembros del jurado y de conformidad con las respectivas disposiciones reglamentarias, procedieron a deliberar y calificar, declarándolo (a) **APROBADO** por **UNANIMIDAD** con el calificativo cuantitativo de **CATORCE** y cualitativo de **BUENO**.

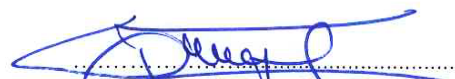
Siendo las 17:27 horas del día 31 del mes de Mayo del año 2021 los miembros del jurado calificador Ratificados firman la presente Acta en señal de conformidad.



.....
Mtro. Alberto Peña Bernal
Presidente



.....
Mtra. Ruth Mariksa Montaldo Yerena
Secretario



.....
Mtro. Carlos Ordaya López
Vocal



UNIVERSIDAD DE HUÁNUCO

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLITICAS



RESOLUCIÓN N° 571-2021-DFD-UDH Huánuco, 19 de mayo del 2021

Visto, la solicitud con ID: 000001301, **presentado** por el Bachiller **Josè Luis QUISPE CAMA** quien solicita se ratifique y se designe a los miembros del Jurado y se señale fecha y hora para sustentar el Trabajo de Investigación Científica (Tesis) intitulado **“LA ACTIVIDAD PROBATORIA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 125 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO RESTRINGE EL DERECHO DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE SEGÙN ANÁLISIS DE LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL DEL AÑO 2017”**;

CONSIDERANDO:

Que, según Resolución N° 227-21-DFD-UDH de fecha 20/MAR/21 se nombran Jurados revisores del Informe Final del Trabajo de Investigación Científica (Tesis) a los docentes Mtro. Alberto PEÑA PALACIOS, Mtro. Luis DOMINIQUE PALACIOS y Mtro. Carlos ORDAYA LÒPEZ;

Que, mediante Resolución N° 542-2021-DFD-UDH de fecha 13/MAY/21 se aprueba el Informe Final del Trabajo de Investigación Científica (Tesis) intitulado **“LA ACTIVIDAD PROBATORIA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 125 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO RESTRINGE EL DERECHO DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE SEGÙN ANÁLISIS DE LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL DEL AÑO 2017”** del Programa Académico de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Huánuco;

Que, con Resolución N° 551-21-DFD-UDH de fecha 14/MAY/21 se declara apto al Bachiller para sustentar la tesis.

Que, debido al estado de Emergencia Sanitaria Nacional a consecuencia del COVID-19 la Sustentación de la Tesis se hará de manera virtual cumpliendo con las exigencias del Reglamento de Grados y Títulos;

Estando a lo dispuesto en el Art. 41 del Reglamento General de Grados y Títulos a lo establecido en el Art. 44° de la Nueva Ley Universitaria N° 3220; inc. N) del Art. 44° del Estatuto de la Universidad de Huánuco y la Facultad contemplada en la Resolución N° 795-18-R-CU-UDH de fecha 13/JUL/18 y Resolución N° 001-2021-R-AU-UDH del 05/ENE./21;

SE RESUELVE:

Artículo Primero.- RATIFICAR Y DESIGNAR a los miembros del Jurado calificador de Tesis para examinar al Bachiller en Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad de Huánuco **Jose Luis QUISPE CAMA**, para optar el Título Profesional de Abogado por la modalidad de Sustentación del Trabajo de Investigación Científica (Tesis) a los siguientes docentes:

- | | |
|--------------------------------------|---------------------------|
| o Mtro. Alberto PEÑA BERNAL | PRESIDENTE |
| o Mtro. Luis DOMINIQUE PALACIOS | SECRETARIO |
| o Mtro. Carlos ORDAYA LÒPEZ | VOCAL |
| o Mtra. Ruth Mariksa MONTALDO YERENA | JURADO ACCESITARIO |
| o Mtro. Jhon Fernando MEZA BLÀCIDO | ASESOR |

El acto de Sustentación se realizará el día 31 de Mayo del año 2021 a horas 4:00 pm, mediante la Plataforma Virtual Google meet.

Regístrese, comuníquese y archívese



Distribución.- Exp-Grad.- Interesado.- Jurados.- FCB/gtc

DEDICATORIA

A mi hijo Luis Alexander, por ser mi mayor motivación e inspiración. A mi madre y hermanos por su apoyo incondicional.

AGRADECIMIENTO

A Dios por darme fortaleza y sabiduría. A mi profesor Dr. Jhon Fernando Meza Blacido, por su asesoramiento y aporte en el desarrollo de la presente investigación. A la Universidad de Huánuco por impulsar mi formación académica y profesional.

ÍNDICE

DEDICATORIA	ii
AGRADECIMIENTO	iii
ÍNDICE.....	iv
ÍNDICE DE CUADROS.....	vi
RESUMEN	vii
SUMMARY.....	viii
INTRODUCCIÓN	ix
CAPÍTULO I.....	10
1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	10
1.1. Descripción del problema.....	10
1.2. Formulación del problema.....	11
1.2.1. Problema general.....	11
1.2.2. Problemas específicos.....	11
1.3. Objetivo general.....	12
1.4. Objetivos específicos.....	12
1.5. Justificación de la investigación.....	12
1.5.1. Justificación teórica.....	12
1.5.2. Justificación metodológica.....	13
1.5.3. Justificación práctica.....	13
1.6. Limitaciones de la investigación.....	13
1.7. Viabilidad de la investigación.....	13
CAPÍTULO II.....	14
2. MARCO TEÓRICO.....	14
2.1. Antecedentes de la investigación.....	14
2.1.1. A nivel internacional.....	14
2.1.2. A nivel nacional.....	15
2.1.3. A nivel regional.....	16
2.2. Bases teóricas.....	17
2.2.1. Actividad probatoria.....	17
2.2.2. Derecho a la defensa.....	35
2.3. Definiciones conceptuales.....	48
2.4. Hipótesis.....	49

2.4.1. Hipótesis general	49
2.4.2. Hipótesis específicas	49
2.5. Variables	50
2.5.1. Variable independiente	50
2.5.2. Variable dependiente	50
2.6. Operacionalización de variables.....	50
CAPÍTULO III.....	51
3. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.....	51
3.1. Tipo de investigación.....	51
3.1.1. Enfoque.....	51
3.1.2. Nivel	51
3.1.3. Diseño.....	51
3.2. Población y muestra	52
3.2.1. Población	52
3.2.2. Muestra	52
3.3. Técnicas e instrumento de recolección de datos.....	52
3.3.1. Para la recolección de datos	52
3.3.2. Para la presentación de datos	52
3.3.3. Para el análisis e interpretación de los datos	52
CAPÍTULO IV.....	53
4. RESULTADOS	53
4.1. Procesamiento de datos.....	53
4.2. Contrastación de hipótesis y prueba de hipótesis	58
CAPÍTULO V.....	60
5. DISCUSIÓN DE RESULTADOS.....	60
5.1. Contrastación de los resultados	60
CONCLUSIONES	61
RECOMENDACIONES.....	62
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	63
ANEXOS.....	65

ÍNDICE DE CUADROS

Cuadro N° 1 Matriz de análisis de las resoluciones del tribunal fiscal del año 2017	53
Cuadro N° 2 Matriz de análisis de las restricciones al derecho de defensa en el artículo 125° del código tributario	56

RESUMEN

El objetivo del presente estudio es determinar si la actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario constituye una restricción al derecho de defensa del contribuyente según análisis de las resoluciones del Tribunal Fiscal del año 2017, considerando la gran importancia que tiene para la tributación en general y los contribuyentes en particular; por lo cual será de gran utilidad para que las personas posean información valiosa para diseñar las estrategias más convenientes.

La investigación que se ha desarrollado es de tipo aplicada documental, con un diseño no experimental realizada a una muestra de 10 expedientes de apelación presentados ante el Tribunal Fiscal, como técnica principal se utilizó la observación y como instrumento la matriz de análisis documental, al término del mismo se estructuraron los resultados conforme al análisis e interpretación de los cuadros estadísticos, determinando que la prueba testimonial y demás medios probatorios presentados por el contribuyente durante la etapa administrativa del procedimiento tributario no son admitidos ni valorados por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal así mismo las actuaciones de inspección efectuadas por la Administración Tributaria se realizan sin criterios de razonabilidad ni racionalidad y que las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria se valoran de manera desigual de aquellas declaraciones de terceros proporcionadas por el contribuyente. Concluyendo que la actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario constituye una restricción al derecho de defensa del contribuyente, puesto que limita el derecho al debido proceso y al derecho al debido procedimiento durante la etapa administrativa del procedimiento tributario.

PALABRAS CLAVE: Actividad probatoria, derecho de defensa.

SUMMARY

The objective of this study is to determine if the evidentiary activity established in article 125 of the Tax Code constitutes a restriction on the right of defense of the taxpayer according to the analysis of the resolutions of the Tax Court of 2017, considering the great importance it has for taxation in general and taxpayers in particular; Therefore, it will be very useful for people to have valuable information to design the most convenient strategies.

The research that has been developed is of an applied documentary type, with a non-experimental design carried out on a sample of 10 appeal files presented before the Tax Court, observation was used as the main technique and the documentary analysis matrix as an instrument, at the end The results were structured according to the analysis and interpretation of the statistical tables, determining that the testimonial evidence and other evidentiary means presented by the taxpayer during the administrative stage of the tax procedure are not admitted or evaluated by the Tax Administration and the Tax Court as well. Even the inspection actions carried out by the Tax Administration are carried out without criteria of reasonableness or rationality and that the statements obtained by the Tax Administration are valued unevenly from those statements of third parties provided by the taxpayer. Concluding that the evidentiary activity established in article 125 of the Tax Code constitutes a restriction on the taxpayer's right of defense, since it limits the right to due process and the right to due procedure during the administrative stage of the tax procedure.

KEY WORDS: Evidence activity, right of defense.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación pretende realizar un análisis de la actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario y la restricción al derecho de defensa del contribuyente según análisis de las resoluciones del Tribunal Fiscal del año 2017, toda vez que la prohibición de presentar pruebas como la testimonial durante la etapa administrativa del procedimiento tributario y permitirla en la etapa judicial, no solo constituye una restricción al ejercicio del derecho al debido proceso en la vía administrativa, sino que además afecta y retrasa el derecho del contribuyente a obtener una solución oportuna y eficiente del asunto materia de controversia. Por lo que surge la pregunta: ¿Constituye la actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario una restricción al derecho de defensa del contribuyente? En ese contexto, resulta relevante señalar que dicha actividad probatoria está sujeta al principio de constitucionalidad, al respeto a los derechos fundamentales de las personas así como a la Ley del Procedimiento Administrativo General, por lo que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal están vinculados al mandato constitucional de garantizar el derecho de defensa del contribuyente.

Para el desarrollo del presente estudio se utilizó la observación como técnica de recolección de datos y la matriz de análisis documental como instrumento para la recopilación de información. Así mismo se revisaron conceptos, teorías y literatura relacionados a la actividad probatoria y al derecho de defensa, advirtiéndose ciertas limitaciones en cuanto a la escasa investigación existente, respecto a la actividad probatoria en materia tributaria y finalmente se concluye que la actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario constituye una restricción al derecho de defensa del contribuyente, puesto que limita el derecho al debido proceso y el derecho al debido procedimiento durante la etapa administrativa del procedimiento tributario.

CAPÍTULO I

1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1. Descripción del problema

Uno de los medios probatorios al que tratan de recurrir los contribuyentes cuando no cuentan con documentación suficiente para acreditar la fehaciencia de una operación, son las declaraciones que emiten por escrito los proveedores o sus representantes legales, afirmando el haber realizado efectivamente la operación, transferido un bien o prestado un servicio, en algunos casos inclusive declaran haber efectuado el pago de los impuestos que gravaron dichos ingresos u operaciones. Sin embargo, sobre la base del artículo 125° del Código Tributario, la SUNAT y el Tribunal Fiscal rechazan este tipo de medios probatorios al calificarlos como prueba testimonial.

El artículo 125° del Código Tributario limita los medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa únicamente a los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales son valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria, la misma que no dispensa un trato igual a las partes de la controversia en la vía administrativa, porque se valoran de diferente manera las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria que aquellas declaraciones de terceros proporcionadas por el contribuyente.

El Tribunal Fiscal avala que la Administración Tributaria oriente su actuación a la arbitrariedad cuando señala, que la SUNAT puede realizar cruces de información para comprobar la inexistencia del bien o servicio adquirido, pero no está obligada a realizar cruces de información para comprobar la adquisición que el contribuyente alega haber efectuado, ni siquiera ante la prueba testimonial de los proveedores de haber suministrado el bien o servicio, haber declarado los ingresos y hasta haber pagado los impuestos que corresponden de

acuerdo a ley. Así mismo, no son pocos los casos en los que el Tribunal Fiscal viene señalando que aun cuando se admite que es razonable que un contribuyente haya incurrido en ciertas adquisiciones vinculadas a su giro de negocio o necesarias para efectuar sus actividades, se exige la prueba directa y exclusivamente documentaria de la fehaciencia de la operación.

El presente trabajo de investigación pretende realizar un análisis de la actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario frente al derecho de defensa del contribuyente, toda vez que la prohibición de presentar pruebas como la testimonial durante la etapa administrativa del procedimiento tributario y permitir la en la etapa judicial, no solo constituye una restricción al ejercicio del derecho al debido proceso en la vía administrativa, sino que además afecta y retrasa el derecho del contribuyente a obtener una solución oportuna y eficiente del asunto materia de controversia, en tal sentido surge la necesidad de evaluar si las disposiciones del Código Tributario en materia probatoria están sujetas al principio de constitucionalidad, al respeto a los derechos fundamentales de las personas y a la Ley del Procedimiento Administrativo General

1.2. Formulación del problema

1.2.1. Problema general

¿Constituye la actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario una restricción al derecho de defensa del contribuyente?

1.2.2. Problemas específicos

- a. ¿La prohibición de presentar pruebas testimoniales durante la etapa administrativa del procedimiento tributario restringe el derecho al debido proceso del contribuyente?
- b. ¿El limitar los medios probatorios en la etapa administrativa del procedimiento tributario únicamente a los documentos, la pericia y la

inspección del órgano encargado de resolver restringe el derecho de defensa del contribuyente?

c. ¿La actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario fomenta la arbitrariedad y el trato desigual a las partes de la controversia durante la etapa administrativa del procedimiento tributario?

1.3. Objetivo general

Determinar si la actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario constituye una restricción al derecho de defensa del contribuyente.

1.4. Objetivos específicos

- a. Determinar si la prohibición de presentar pruebas testimoniales durante la etapa administrativa del procedimiento tributario restringe el derecho al debido proceso del contribuyente.
- b. Determinar si el limitar los medios probatorios en la etapa administrativa del procedimiento tributario únicamente a los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver restringe el derecho de defensa del contribuyente.
- c. Determinar si la actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario fomenta la arbitrariedad y el trato desigual a las partes de la controversia durante la etapa administrativa del procedimiento tributario.

1.5. Justificación de la investigación

1.5.1. Justificación teórica

La presente investigación se centra en determinar si la actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario restringe el derecho de defensa del contribuyente según análisis de las resoluciones del Tribunal Fiscal del año 2017. Para ello, se revisaran conceptos, teorías y literatura relacionados a la actividad probatoria y al

derecho de defensa, con la finalidad de contar con información que permita un mayor entendimiento para el desarrollo del presente estudio.

1.5.2. Justificación metodológica

Para el desarrollo de la investigación se utilizarán técnicas e instrumentos de recolección de datos, así como técnicas para el procesamiento y análisis de la información, empleando la observación y el análisis documental a fin de cumplir con determinados objetivos de la investigación.

1.5.3. Justificación práctica

El presente trabajo de investigación a través de su desarrollo permitirá conocer de manera pormenorizada la actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario y cómo los contribuyentes podrían verse afectados en su derecho de defensa durante la etapa administrativa del procedimiento tributario, por lo que resulta relevante reconocer que tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal están vinculados al mandato constitucional de garantizar el derecho de defensa y el debido procedimiento administrativo con el irrestricto respeto a los derechos de las personas y en especial del contribuyente máxime si tenemos un modelo de Estado Democrático de Derecho.

1.6. Limitaciones de la investigación

La escasa investigación existente con respecto a la actividad probatoria en materia tributaria, constituye una limitación para el desarrollo del presente trabajo de investigación.

1.7. Viabilidad de la investigación

Aun cuando existen pocos estudios relacionados al tema a desarrollar, la investigación se considera viable toda vez que se cuenta con la información y los recursos financieros, humanos y materiales necesarios para llevar a cabo todo el proceso de ejecución del presente trabajo de investigación.

CAPÍTULO II

2. MARCO TEÓRICO

2.1. Antecedentes de la investigación

A continuación, se presentan algunas investigaciones relacionadas, las mismas que contribuirán a esbozar los conceptos e inferencias necesarias sobre la actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario y la importancia que tiene frente al derecho de defensa del contribuyente.

2.1.1.A nivel internacional

En el año 2010, Ojeda Bernal Jirlen, realizó un trabajo de investigación titulado: *“LA CARGA DE LA PRUEBA EN LAS RECLAMACIONES TRIBUTARIAS: IMPLICANCIA FRENTE AL DERECHO DE DEFENSA”*, en la Universidad Austral de Chile.

Conclusiones:

- En el derecho común chileno, la regla general está dada por el artículo 1698° del Código Civil, mientras que se ha entendido, bajo el criterio de especialidad, que para el derecho tributario la regla sobre la carga de la prueba se encuentra contenida en el artículo 21° del Código Tributario.
- Con la actual aplicación administrativa y judicial del artículo 21° del Código Tributario, el derecho de defensa del contribuyente corre peligro, se está frente a una interpretación nada menos contradictoria con la garantía constitucional.

Alves, Rivas y Vanegas (2014) realizaron un trabajo de investigación titulado: *“EL RÉGIMEN PROBATORIO EN EL MARCO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO”*, en la Universidad de El Salvador.

Conclusiones:

- En materia tributaria, el Código Tributario designa un apartado especial en el que se contempla el régimen probatorio, en el cual se regula la valoración, la aportación y los medios de prueba que pueden ser utilizados en los procedimientos tributarios, dentro de los cuales se contemplan: la prueba documental, contable, por confesión, pericial de terceros y excepcionalmente la prueba testimonial.
- La inexistencia de una Ley de Procedimientos Administrativos trae como consecuencia inseguridad jurídica para los contribuyentes porque no cuentan con las herramientas básicas que regulen sus derechos y obligaciones que poseen frente a la administración tributaria y esto propicia indefensión, desorden y arbitrariedad por parte de la misma.

2.1.2.A nivel nacional

Armas y Pizarro (2010) realizaron un trabajo de investigación titulado: *“LA ACTIVIDAD PROBATORIA EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO: SU DIFERENCIA CON LA DEL CÓDIGO PROCESAL CIVIL”*, en la Universidad Nacional de Trujillo.

Conclusiones:

- La prueba en el Derecho Administrativo se orienta a que la autoridad a cargo de un expediente recoja los elementos necesarios, que le permitan tener convicción para resolver un caso concreto y se expresa dentro de la temática de la autonomía del Derecho Administrativo.
- En el Procedimiento Administrativo se consideran como medios probatorios: los documentos, informes y dictámenes, la pericia, la confesión, testigos e inspección ocular; y adquieren una actuación singular en el procedimiento administrativo.

En el año 2019, Bustinza Carpio Raúl, realizó un trabajo de investigación titulado: “LUCES Y SOMBRAS EN LA FISCALIZACIÓN DE OPERACIONES NO REALES: ¿SOBRE QUIÉN RECAE LA CARGA DE LA PRUEBA? ANÁLISIS DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL”, en la Pontificia Universidad Católica del Perú.

Conclusiones:

- Uno de los principales obstáculos en la acreditación de una operación atribuida como no real, es la limitación en la presentación de pruebas, puesto que el Código Tributario restringe la actuación de medios probatorios a documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver.
- En la fiscalización de operaciones no reales, debe tenerse en cuenta la teoría de las cargas probatorias dinámicas, puesto que de acuerdo a esta teoría la carga de la prueba recae sobre ambas partes: el contribuyente y la Administración Tributaria, especialmente sobre aquél que se encuentre en mejores condiciones de producirla.

2.1.3.A nivel regional

En el año 2017, Mejía Aguilar Linda Lucía, realizó un trabajo de investigación titulado: “LA OBSERVANCIA DE LAS GARANTÍAS DEL DEBIDO PROCESO EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR EN EL DISTRITO FISCAL DE HUÁNUCO - 2015”, en la Universidad de Huánuco.

Conclusiones:

- Las entidades administrativas en el ejercicio de su *Ius Puniendi*, vulneran derechos de los administrados sancionados; derechos que se hallan contenidos en el derecho al debido proceso.
- En la mayoría de los procedimientos administrativos sancionadores que culminan con una sanción a un administrado, se incumplen las

normas que regulan el debido procedimiento administrativo, vulnerándose sus derechos fundamentales por medio de decisiones sancionadoras arbitrarias y transgrediendo sus garantías procesales.

2.2. Bases teóricas

A continuación, se presentan las bases teóricas que sustentan el presente trabajo de investigación.

2.2.1. Actividad probatoria

En su texto, Gonzales (1985) considera que la actividad probatoria es una de las actividades más importantes dentro de un proceso, pues tiene por finalidad acreditar todas las alegaciones que se han hecho hasta el momento en el proceso; se trata pues de convencer al juez acerca de aquello que hasta ahora era solo una afirmación.

La actividad probatoria puede definirse como el conjunto de declaraciones de voluntad, de conocimiento o intelectuales, reguladas legalmente y producidas por los intervinientes en el proceso, con la finalidad de adquirir un conocimiento sobre la materialidad del objeto procesal y sobre sus consecuencias penales y eventualmente civiles. (Clariá, 1998)

La actividad probatoria, de manera generalizada, se desarrolla en cuatro partes o fases:

- a) La fase de producción u obtención de la prueba.
- b) La fase de ofrecimiento o introducción del medio probatorio.
- c) La fase de admisión de la prueba en el proceso.
- d) La fase de valoración o apreciación de la prueba por el Juez.

2.2.1.1. Principios de la actividad probatoria

Además de las normas legales que expresamente rigen en materia de prueba, se considera que en su utilización no es posible desconocer una serie de principios, entre los cuales, Devis Echeandía (s.f.), citado por Lozano (2010), se refiere a los siguientes:

a) Principio de la necesidad de la prueba

Los hechos sobre los cuales debe fundarse la decisión deben estar demostrados debidamente en el proceso o procedimiento, sin que puedan ser suplidos por el conocimiento privado que pueda tener la persona encargada de resolver. Este principio se vincula al principio constitucional consagrado en el numeral 5 del artículo 139° de la Constitución que exige la motivación escrita de las sentencias judiciales. Esto obliga a que en todo proceso o procedimiento, deban ser incluidas todas las piezas procesales que se refieran a la actuación de medios probatorios.

b) Principio de la eficacia jurídica y legal de la prueba

La persona encargada de resolver debe considerar la prueba como el medio aceptado por el legislador, para llegar a una conclusión sobre la existencia y las modalidades de los hechos afirmados o investigados. Es por ello que en el artículo 177° de la Ley del Procedimiento Administrativo General se indica que los hechos invocados o que fueren conducentes para decidir un procedimiento podrán ser objeto de todos los medios de prueba necesarios, salvo aquéllos prohibidos por disposición expresa.

c) Principio de la unidad de la prueba

El conjunto probatorio del proceso o procedimiento forma una entidad que debe ser apreciado por la persona encargada de resolver en forma unitaria. Se debe confrontar las diversas pruebas, puntualizar su concordancia o discordancia y concluir con el convencimiento que de ellas globalmente se forme. La persona encargada de aplicar la

ley en un proceso o procedimiento no puede por lo tanto sustentar su decisión solamente en algunos de los medios probatorios actuados y descartar otros sin justificación ni sustento alguno. La evaluación conjunta de los medios probatorios, a que se refieren numerosas resoluciones del Tribunal Fiscal, no es un concepto vacío, sino la expresión de este principio que, por lo demás, está consagrado legislativamente en el artículo 197° del Código Procesal Civil y es concordante con el principio de verdad material propio del Derecho Administrativo.

d) Principio de publicidad de la prueba

Debe permitirse a las partes conocer las pruebas, para intervenir en su práctica, objetarlas si es el caso, discutir las, y luego analizarlas. Asimismo, las conclusiones de la persona encargada de resolver sobre las mismas deben ser conocidas por las partes. Por ello, el numeral 174.2 del artículo 174° de la Ley del Procedimiento Administrativo General señala que la autoridad administrativa notifica a los administrados, con anticipación no menor de tres días, la actuación de prueba, indicando el lugar, fecha y hora. Este principio se relaciona con la motivación de las sentencias y resoluciones que ponen fin a un procedimiento.

e) Principio de comunidad de la prueba

También se le conoce como principio de adquisición de la prueba, este principio determina que son las pruebas, las encargadas de crear certeza, indistintamente de la parte que la ofreció, pues las probanzas no tienen como fin beneficiar a alguna de las partes, sino que el benefactor directo es el proceso en sí mismo. Es en el procedimiento probatorio donde cobra mayor sentido, pues es allí donde el juez debe apropiarse de las pruebas para evaluarlas y fundar su decisión. Ese mecanismo de adquisición tiene por objeto, permitir al juzgador un mayor análisis de los que se le presenta, con el fin de obtener un buen resultado.

f) Principio de contradicción de la prueba

El principio de contradicción está implícito dentro de la garantía constitucional del debido proceso, es por ello que a cada una de las partes se les debe brindar la oportunidad razonable de tomar posición, de pronunciarse, de contradecir las afirmaciones, pretensiones o pruebas presentadas por la otra parte. Asimismo, este principio tiene por objeto potenciar el derecho del ciudadano a gozar de igualdad durante el proceso, para lograr la efectividad de su participación y culminar así, en la tan anhelada certeza. Esto demuestra la importancia que reviste el principio de contradicción dentro de todo el marco del procedimiento probatorio, porque de lo contrario se estaría violando el derecho constitucional de legítima defensa.

g) Principio de inmediación de la prueba

El principio de inmediación está encaminado a lograr una relación directa entre el juez y los medios de prueba incorporados al proceso. Este principio permite al juez adquirir cierto grado de confianza con las personas intervinientes en el proceso, sean éstos testigos, peritos o todos aquellos que sean capaces de brindar asistencia para esclarecer los hechos. El objeto de la inmediación se centra en permitir al juzgador apreciar personalmente todo aquello que es ventilado en el proceso, procurando así alcanzar una mejor percepción de lo narrado y lo ocurrido realmente. En ese contacto prueba – juez, que se va dando a lo largo del procedimiento probatorio, el juzgador es capaz de aclarar las dudas que acarrea, sin necesidad de valerse de otros mecanismos, que podrían llegar a ser más onerosos y de prolongada duración.

h) Principio del “*favor probationes*”

La expresión latina “*favor probationes*”, representa el hecho de estar siempre a favor de las pruebas. Existen pruebas legalmente admitidas por el ordenamiento jurídico, con respecto a las cuáles no

se presentaría problema alguno; éstas simplemente son ofrecidas, producidas y valoradas. La dificultad se muestra en los casos en que la ley establece la prescindencia de ciertas pruebas, y a la vez existen dudas o se presentan dificultades con relación a los medios de prueba ofrecidos. Es en esas situaciones, cuando el principio del “*favor probationes*” cobra radical importancia. En los casos señalados precedentemente, es cuando se debe dar lugar a la admisibilidad, conducencia o eficacia de ciertas pruebas consideradas insuficientes e incluso romper con el criterio rígido de admisión y valoración, de manera tal a otorgar mayor trascendencia a los indicios.

i) Principio de la oralidad de la prueba

Un proceso no puede ser considerado puro, ya que el mismo cuenta con matices de oralidad y de escritura, otorgando cierta prevalencia a uno de ellos. La oralidad alcanza aún mayor importancia en cuanto a la prueba se refiere, pues ella simboliza el conducto que lleve al juez a una apreciación más acertada de las probanzas ofrecidas. Este principio permite promover juicios de duración más breve, pues los mismos son realizados en audiencias, que muchas veces pueden ser acumuladas en números menores. Por el contrario, el procedimiento escrito requiere de ciertos formalismos para su validez, que a su vez necesitan de un tiempo adecuado, tornando muy prolongados los procesos.

j) Principio de la originalidad de la prueba

Este principio ayuda a determinar los medios más idóneos para la demostración de los hechos, de acuerdo a los distintos casos investigados. La originalidad de la prueba radica en que los oferentes brinden al proceso aquellas pruebas concretas, es decir, las fuentes originales e inmediatas que permitan determinar los hechos, y así lograr de manera directa y eficaz la apreciación de los acontecimientos reales. Esto permitiría lograr una percepción más acabada de lo ocurrido, pues actuaría como filtro, excluyendo esos

medios dilatorios e insuficientes, que muchas veces tienden a desviar el procedimiento probatorio.

2.2.1.2. Medios probatorios

Se entiende por medio probatorio a todo aquel instrumento por el cual se incorpora al proceso cierta información sobre sucesos que han ocurrido en la realidad. Mediante estos instrumentos se busca introducir información al procedimiento con el objeto de justificar la verdad de una determinada afirmación sobre un hecho.

Es importante identificar cuál es la afirmación que se pretende probar con un determinado medio probatorio, a efectos de analizar y evaluar si dicho medio acredita la ocurrencia del hecho que se quiere dar por probado.

El aspecto relevante al analizar los medios probatorios se encuentra en preguntarse cuál es la prueba que garantiza la fiabilidad de la información que se quiere acreditar con dicho instrumento. Ciertamente, deberá existir una correspondencia entre el tipo de información o afirmación que se quiere acreditar y el tipo de medio probatorio que se va a utilizar.

Respecto a la finalidad de los medios probatorios, el artículo 188° del Código Procesal Civil señala:

“Art. 188.- Finalidad

Los medios probatorios tienen por finalidad acreditar los hechos expuestos por las partes, producir certeza en el Juez respecto de los puntos controvertidos y fundamentar sus decisiones.”

1. LA PRUEBA

El antiguo adagio “*tanto vale no tener derecho como no poder probarlo*” nos lleva a la importancia que tiene la PRUEBA en el derecho y sobre todo para la administración de justicia.

En sentido jurídico – procesal la prueba se presenta como la comprobación judicial por los medios que la ley establece de la verdad de un hecho controvertido del cual depende el derecho que se pretende.

Devis Echandía considera que probar “(...) *es aportar al proceso, por los medios y procedimientos aceptados en la ley, los motivos o las razones que produzcan el convencimiento o la certeza del Juez sobre los hechos.*”

Las pruebas encuentran en la doctrina variada gama de clasificaciones, en virtud de la diversidad de criterios adoptados.

Nicola Framarino Di Malatesta (1895), citado por Del Padre (2011), elabora la clasificación de la prueba, fundamentándolo en tres aspectos en que se presentan:

- (i) En cuanto al contenido, tendríamos *prueba directa*, cuando ésta se refiere al hecho que se quiere probar; y *prueba indirecta*, cuando se alude a un hecho diverso de lo que se pretende probar, pero pudiendo deducirse el hecho principal de él.
- (ii) En cuanto al sujeto que las emana, las pruebas podrían ser: *personales*, cuando son producidas por el hombre; o *reales*, cuando sean deducidas de la propia cosa. La prueba personal sería la divulgación hecha por una persona de las impresiones generadas en su espíritu acerca del hecho que se quiere probar: es el caso del testimonio. La prueba real, por su parte, consistiría en la revelación hecha por una cosa consistente en las marcas dejadas por el hecho que se pretende probar: ocurre, por ejemplo, en los casos de impresiones digitales y otros vestigios.

- (iii) En lo que concierne a la forma, se presentarían como: *testimoniales*, consistiendo en las afirmaciones personales y orales; *documentales*, representadas por afirmaciones escritas o gravadas; o *materiales*, en la cual las propias cosas atestiguan determinado acontecimiento.

Con referencia a la prueba testimonial, ésta sería subdividida en *testimonio común*, proveniente del testigo que intervino en el hecho y teniendo por objeto cosas perceptibles por el común de los hombres; y *testimonio pericial*, realizado mediante testigo escogido *post factum* y teniendo por objeto cosas perceptibles sólo por quienes posean conocimientos técnicos concernientes a determinado asunto.

Francesco Carnelutti (2002), citado por Del Padre (2011), es quien hace una organización bien diferenciada de las modalidades probatorias, clasificando las pruebas en:

- (i) Prueba directa, en los supuestos en que el juzgador conociese el acontecimiento de forma inmediata, como se verifica en la inspección ocular.
- (ii) Prueba indirecta, cuando el juzgador tuviese acceso de modo mediato, por intermedio de declaraciones testimoniales, por ejemplo.

Las pruebas indirectas, por su parte, se clasificarían en *históricas* y *críticas*: las históricas serían representativas del hecho que se quiere probar, mientras que las pruebas críticas exigirían raciocinio deductivo por parte del juzgador, puesto que, por sí solos, no representarían el hecho. Ambas especies probatorias admitirían una subdivisión más: la histórica en *testimonial* o *documental*, mientras que la prueba crítica en *indicio* o *presunción*. En cuanto al objeto, considerado aisladamente, este autor también la divide en *personal* y *real*.

Se destaca el hecho de que la prueba, como enunciado lingüístico que es, proviene, necesariamente, de la producción humana. Así, todas las pruebas son *personales*. Toda prueba es, también, *documental*, pues aunque las afirmaciones sean realizadas oralmente solo asumen la condición de prueba cuando sean debidamente reducidas a escrito. Además de esto, la prueba es siempre indirecta, ya que jamás alcanza el hecho que se pretende probar. (Del Padre, 2011)

La enunciación de tales hechos puede, por su parte, darse de diferentes maneras, proveniente de:

- (i) Manifestación oral o escrita de la propia parte (confesión).
- (ii) Relato proferido por tercero que presencié el acontecimiento (declaración testimonial).
- (iii) Opinión emitida por persona poseedora de conocimiento especializado (pericia).
- (iv) Certificación realizada por el propio destinatario de la prueba (examen e inspección judicial u ocular).

2. LOS MEDIOS PROBATORIOS EN LA LEY DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO GENERAL

De conformidad con lo previsto por el artículo 177° de la Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante LPAG). Dicho dispositivo señala que:

“Artículo 177.- Medios de prueba

Los hechos invocados o que fueren conducentes para decidir un procedimiento podrán ser objeto de todos los medios de prueba necesarios, salvo aquellos prohibidos por disposición expresa. 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 las mismas declaraciones por escrito.*
4. *Consultar documentos y actas.*
5. *Practicar inspecciones oculares.”*

Según lo señalado en el artículo 177° de la LPAG, en el procedimiento administrativo se puede utilizar cualquier medio probatorio siempre que permita acreditar un determinado hecho. No obstante, existen ciertos medios probatorios que son más recurrentes en los procedimientos tales como:

a) La prueba testimonial

Se trata de un medio probatorio de carácter personal por medio de la cual se pretende obtener información pertinente y útil sobre los hechos controvertidos en un proceso, de sujetos que son terceros ajenos a la contienda.

La prueba testimonial como todas las demás, se presenta en la forma documental. El modo de su producción, sin embargo, es variable. Entendido el testimonio como enunciación, puede realizarse en las diversas modalidades por las cuáles ocurre la transmisión de mensajes. La técnica más comúnmente empleada es la oral, con posterior reducción de ésta a escrito. Pero tratándose de testimonio instrumental, teniendo como requisito indispensable a la propia constitución de determinado negocio jurídico, el medio de su producción es, desde luego, escrito. (Tomé, 2009)

La declaración testimonial ha de ser examinada en el conjunto probatorio, verificando si los demás indicios lo confirman o no. Aunque sea un solo testimonio, único y tenga valor probatorio débil, sirve como elemento de convicción, no debiendo ser simplemente despreciado por el juzgador.

El artículo 186° de la LPAG, regula la prueba de testigos en el procedimiento administrativo, tal como se indica a continuación:

“Artículo 186.- Testigos

186.1 El proponente de la prueba de testigos tiene la carga de la comparecencia de los mismos en el lugar, fecha y hora fijados. Si el testigo no concurriera sin justa causa, se prescindirá de su testimonio.

186.2 La administración puede interrogar libremente a los testigos y, en caso de declaraciones contradictorias, podrá disponer careos, aun con los administrados.”

b) La prueba pericial

Por prueba pericial se entiende aquella prueba producida por una persona con un conocimiento especializado, de carácter científico o técnico, que son indispensables para comprender y determinar si un hecho ocurrió o no. Un perito será tal si posee el conocimiento, habilidades, entrenamiento o la educación necesaria para dar elementos respecto de si un determinado hecho objeto de discusión en un proceso ocurrió o no.

La prueba pericial, es una de las pruebas más importantes y utilizadas en el procedimiento, ello por el alto nivel de confianza asignado a los peritos para la acreditación de un hecho. Ahora bien, para que la justificación de una determinada afirmación se encuentre debidamente sustentada no basta aceptar lo que diga el perito, sino que ello debe responder al análisis de la información brindada por el perito mismo.

El artículo 187° de la LPAG regula la prueba pericial en el procedimiento administrativo, tal como se muestra a continuación:

“Artículo 187.- Peritaje

187.1 Los administrados pueden proponer la designación de peritos a su costa, debiendo en el mismo momento indicar los aspectos técnicos sobre los que éstos deben pronunciarse.

187.2 La administración se abstendrá de contratar peritos por su parte, debiendo solicitar informes técnicos de cualquier tipo a su personal o a las entidades técnicas aptas para dicho fin, preferentemente entre las facultades de las universidades públicas.”

c) La prueba documental

Al respecto el artículo 180° de la LPAG señala lo siguiente:

“Artículo 180.- Solicitud de pruebas a los administrados

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

180.2 Será legítimo el rechazo a la exigencia prevista en el párrafo anterior, cuando la sujeción implique: la violación al secreto profesional, una revelación prohibida por la ley, suponga directamente la revelación de hechos perseguibles practicados por el administrado, o afecte los derechos constitucionales. En ningún caso esta excepción ampara el falseamiento de los hechos o de la realidad.

180.3 El acogimiento a esta excepción será libremente apreciada por la autoridad conforme a las circunstancias del caso, sin que ello dispense al órgano administrativo de la búsqueda de los hechos ni de dictar la correspondiente resolución.”

Si bien la LPAG no define que se entiende por documento, el artículo 233° del Código Procesal Civil señala que por documento se entiende todo escrito u objeto que sirve para acreditar un hecho. Asimismo, la Cuadragésimo Primera Disposición Final del Código Tributario dispone que cuando se hace referencia al término “documento” se alude a 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.

d) Evidencia física o tangible

Se entiende por evidencia física o tangible, a todo objeto del mundo respecto del cual se pretenda extraer una determinada información sobre un hecho. Ahora bien, para garantizar que los objetos no han sufrido algún tipo de cambio respecto de la situación en la cual fueron encontrados originalmente, es necesario que se documente, al menos lo siguiente:

- Cuando se encontró el objeto.
- Cómo se ha resguardado y conservado el objeto.
- Quiénes han sido todas las personas que lo han resguardado.

3. LOS MEDIOS PROBATORIOS EN EL CÓDIGO PROCESAL CIVIL

El artículo 192° del Código Procesal Civil señala respecto de los medios probatorios lo siguiente:

“Art. 192.- Medios probatorios típicos

Son medios de prueba típicos:

- 1. La declaración de parte;*
- 2. La declaración de testigos;*
- 3. Los documentos;*
- 4. La pericia; y*
- 5. La inspección judicial.”*

a) La declaración de parte

Con relación a la declaración de parte, el artículo 214° del Código Procesal Civil señala:

“Art. 214.- Contenido

La declaración de parte se refiere a hechos o información del que la presta o de su representado. La parte debe declarar personalmente. Excepcionalmente, tratándose de persona natural, el Juez admitirá la declaración del apoderado si considera que no se pierde su finalidad.”

b) La declaración de testigos

Se trata de aquella declaración proveniente de terceros, pero ajenos a la relación procesal, esto es, de sujetos que no asumen ni revisten la calidad de parte principal o accesoria en el proceso, sin perjuicio, que en virtud de normas del derecho sustancial hubiesen estado legitimados para adquirir tal carácter, o lo que es lo mismo, que pudieran estar involucrados en la relación material que constituye el objeto de estos.

4. LOS MEDIOS PROBATORIOS EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

El primer párrafo del artículo 125° del Código Tributario, señala lo siguiente:

“Art. 125°.- MEDIOS PROBATORIOS

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 (...).”

a) Los documentos

La Cuadragésimo Primera Disposición Final del Código Tributario establece:

“Entiéndase que cuando en el presente Código se hace referencia al término “documento” se alude a 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.”

El artículo 234° del Código Procesal Civil señala como clases de documentos, a los siguientes:

“Son documentos los escritos públicos o privados, los impresos, fotocopias, facsímil o fax, planos, cuadros, dibujos, fotografías, radiografías, cintas cinematográficas, microformas tanto en la modalidad de microfilm como en la modalidad de soportes informáticos, y otras reproducciones de audio o video, la telemática en general y demás objetos que recojan, contengan o representen algún hecho, o una actividad humana o su resultado.”

b) La pericia

La prueba pericial es el pronunciamiento u opinión técnico – científica, que consta en un dictamen, de técnicos con conocimientos especiales de naturaleza científica, tecnológica, industrial, artesanal, etc. Su objeto es claro y preciso: entregar a quien debe resolver, un dictamen sobre aquellas materias, artes u oficios que este desconoce o no estuviere obligado a conocer. Gutman (2000), citado por Huamaní (2015)

c) La inspección del órgano encargado de resolver

La inspección del órgano encargado de resolver implica la verificación, revisión y comprobación, por funcionarios de la Administración Tributaria o del Tribunal Fiscal, de la información pertinente y la documentación comercial, contable y administrativa del contribuyente, e incluso de terceros, en relación con la cuestión en controversia.

d) Las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria

Es importante precisar, respecto a las manifestaciones, que con esta mención no se ha incorporado como prueba admisible en la etapa administrativa del procedimiento tributario la actuación de la declaración de parte o la prueba testimonial; del texto resulta solamente que se ha incluido como obligación del órgano encargado

de resolver (Administración Tributaria o Tribunal Fiscal) el valorar las pruebas establecidas de manera expresa conjuntamente con las manifestaciones (que deben constar en actas) obtenidas por la Administración Tributaria. No obstante, el contribuyente puede solicitar en esta instancia la valoración de las “manifestaciones” que considere apropiadas para su defensa obtenidas por la Administración en fiscalización o verificación; esta petición se puede proponer mediante el ofrecimiento como medios probatorios de las actas en las que consten aquellas manifestaciones. (Huamaní, 2015)

El artículo en mención establece un número limitado de medios probatorios que pueden actuarse en la etapa administrativa del procedimiento tributario. La norma sólo se refiere a los documentos, pericia y la inspección, dejando de lado otros medios de prueba como la confesión de parte y la declaración de testigos.

Los medios probatorios aceptados y regulados por el Código Tributario se entiende que son los atinentes y pertinentes a la materia administrativa tributaria; dichos medios son los únicos que pueden válidamente ser ofrecidos por el contribuyente. Así, no es admisible la declaración de parte (confesión) ni la declaración de testigos (testimonial).

Desde un enfoque constitucional, resulta criticable la limitación de los medios probatorios a unos cuantos, pues evidencia una restricción innecesaria del derecho a probar, fundamentada en la absurda idea de que abrir la posibilidad de presentar otros medios significaría una demora del procedimiento mayor a la esperada. (Duran, 2004)

2.2.1.3. Carga de la prueba

Para Devis Echandia, la carga de la prueba es una noción procesal, que contiene la regla de juicio por medio de la cual se le indica al juez cómo debe fallar cuando no encuentra en el proceso pruebas que le den certeza sobre los hechos que deben fundamentar su de

cisión e indirectamente establecer a cuál de las partes le interesa la prueba de tales hechos, para evitar las consecuencias desfavorables a ella o favorables a la otra parte.

La regla de la carga de la prueba, establece quién tiene que probar qué para obtener una decisión favorable. Este criterio dispone quién asumirá el riesgo en caso no pruebe el hecho que le correspondía. De ese modo, cada parte sabrá qué debe probar si quiere obtener una decisión favorable. Se debe recordar que la carga de la prueba opera al final del procedimiento, esto es, cuando la autoridad debe tomar una decisión final sobre si está probado cierto hecho.

La autoridad puede disponer que se actúen ciertas pruebas, incluso si las partes no las han propuesto. Ello, en tanto que la autoridad se encuentra obligada a saber qué ocurrió en el caso y puede suplir la deficiencia probatoria de las partes, tal como se puede apreciar en el párrafo 173.1 del artículo 173° y el párrafo 174.1 del artículo 174° de la LPAG, que se citan a continuación:

“Artículo 173.- Carga de la Prueba

173.1 La carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio establecido en la presente Ley (...)”

“Artículo 174.- Actuación probatoria

174.1 Cuando la administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los administrados o la naturaleza del procedimiento lo exija, la entidad dispone la actuación de prueba, siguiendo el criterio de concentración procesal, fijando un período que para el efecto no será menor de tres días ni mayor de quince, contados a partir de su planteamiento. (...)”

Al respecto, el artículo 173.1 de la LPAG señala que la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio establecido en la citada Ley. Según el referido principio, recogido en el numeral 1.3 del Artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, *“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”.

Con relación a la aplicación del principio de impulso de oficio a la carga de la prueba, Morón Urbina señala que:

“La aplicación de la oficialidad al aspecto probatorio impone a la Administración: la obligación de verificar y probar los hechos que se imputan o que han de servir de base a la resolución del procedimiento, así como la obligación de proceder a la realización de la actividad probatoria misma cuando lo requiera el procedimiento. Por lo general los administrados no tienen el deber de probar, salvo en procedimientos especiales donde las normas legales expresas pueden imponerles esa obligación”.

Si bien en los procedimientos administrativos especiales se puede prever que la carga de la prueba recaiga en los administrados, no existe una norma legal expresa en nuestro ordenamiento jurídico que lo haya previsto para los procedimientos tributarios, por lo que en éstos regirá el principio de impulso de oficio, por aplicación supletoria de la LPAG. (Donayre, 2015)

2.2.1.4. Carga de la prueba dinámica

Esta teoría es conocida también en la doctrina y jurisprudencia como carga dinámica de la prueba o carga de la prueba compartida, cabe precisar que esta teoría se sustenta en el principio de solidaridad o colaboración procesal, por el cual las partes deben colaborar en el acopio del material probatorio a fin de generar convicción en el órgano resolutor sobre la verdad de los hechos alegados o invocados.

La autoridad podría cambiar la regla de la carga de la prueba si es que ello contribuye a garantizar el derecho a un debido procedimiento y una mejor protección de los derechos de las personas. La utilización de la carga de la prueba dinámica busca

flexibilizar, en el caso concreto, cuál es la parte que podría probar de mejor manera un determinado hecho.

En el caso peruano, en la Sentencia del 26 de enero del 2007, recaída en el Expediente N° 01776-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente:

“c. La utilización de la prueba dinámica

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 lo presenta el artículo 196° del Código Procesal Civil. Frente a ello, la carga probatoria dinámica significa un apartamiento de los cánones regulares de la distribución de la carga de la prueba cuando esta arroja consecuencias manifiestamente disvaliosas para el propósito del proceso o procedimiento, por lo que es necesario plantear nuevas reglas de reparto de la imposición probatoria, haciendo recaer el onus probandi sobre la parte que está en mejores condiciones profesionales, técnicas o fácticas para producir la prueba respectiva”.

2.2.2. Derecho a la defensa

El derecho a la defensa es el derecho fundamental de una persona, física o jurídica, o de algún colectivo a defenderse ante un tribunal de justicia de los cargos que se imputan con plenas garantías de igualdad e independencia. Se trata de un derecho que se da en todas las órdenes jurisdiccionales, y se aplica en cualquiera de las fases del procedimiento penal y civil. Asimismo, se impone a los tribunales de justicia el deber de evitar desequilibrios en la posición procesal de ambas partes e impedir que las limitaciones de alguna de las partes puedan desembocar en una situación de indefensión. (Carlos & Felipe, s.f.)

El derecho de defensa como una garantía procesal se encuentra íntimamente ligado con la noción de debido proceso, tanto en la Convención Americana sobre Derechos Humanos (en adelante CADH) artículo 8° como en la Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (en adelante Corte IDH). En ese sentido, el debido proceso llamado por la Corte IDH como derecho de defensa procesal, consiste en el derecho de toda persona a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley en la sustanciación de cualquier acusación penal en su contra o para la determinación de sus derechos de carácter civil, laboral, fiscal u otro cualquiera. Para la Corte IDH, el debido proceso, abarca las condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquellos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración judicial; a efectos de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier tipo de acto del Estado que pueda afectarlos; constituyendo un límite infranqueable a la discrecionalidad del poder público, en cualquier materia. (Loayza, 2009), citado por (Montero & Salazar, s.f.)

El derecho a la defensa es un derecho reconocido por la Constitución Política del Perú recogido en el numeral 14 del artículo 139° de la Carta Magna, el mismo que señala lo siguiente:

“El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso. Toda persona será informada inmediatamente y por escrito de la causa o las razones de su detención. Tiene derecho a comunicarse personalmente con un defensor de su elección y a ser asesorada por este desde que es citada o detenida por cualquier autoridad”.

Sobre el particular, en la sentencia recaída en el Expediente N° 08605-2005-AA/TC, con relación a este derecho fundamental el Tribunal Constitucional, ha sostenido que:

“(…) el derecho de defensa constituye un derecho fundamental de naturaleza procesal que conforma, a su vez, el ámbito del debido proceso, y sin el cual no podría reconocerse la garantía de este último. Por ello, en tanto derecho fundamental, se proyecta como principio de interdicción para afrontar cualquier indefensión y como principio de contradicción de los actos procesales que pudieran repercutir en la situación jurídica de alguna de las partes, sea en un proceso o procedimiento, o en el caso de un tercero con interés”.

Ahora bien, es necesario precisar que el derecho de defensa no se limita al ámbito penal o solo al ámbito jurisdiccional, así lo ha hecho saber el Tribunal Constitucional en reiterada jurisprudencia, tales como las sentencias recaídas en los Expedientes N° 01783-2007-PA/TC y 07279-2013-PA/TC.

01783-2007-PA/TC:

“Esta garantía evidentemente se extiende a los procedimientos administrativos, puesto que estos últimos son instancias en las que participa el Estado ejerciendo una función que permite decidir sobre los derechos y deberes del administrado. Así las cosas, las garantías del debido proceso tienen, además de la dimensión judicial, una de carácter administrativo”.

07279-2013-PA/TC:

“La Constitución reconoce el derecho de defensa en el inciso 14 del artículo 139 y en virtud de este garantiza que los justiciables o administrados, en la protección de sus derechos y obligaciones, cualquiera que sea su naturaleza (civil, penal, tributaria, mercantil, laboral, etc.), no queden en estado de indefensión”.

En cuanto a la afectación al derecho a la defensa, recaídas en los Expedientes N° 07279-2013-PA/TC, 01147-2012-PA/TC y 08605-2005-AA/TC. El Tribunal Constitucional ha señalado que la afectación al derecho a la defensa se concreta con el impedimento de ejercer las

acciones necesarias al administrado para su defensa de los hechos que se le imputan.

07279-2013-PA/TC:

“Así, el contenido del derecho de defensa queda afectado cuando, en el seno de un proceso judicial o procedimiento administrativo, las personas resultan impedidas por concretos actos de los órganos judiciales o administrativos de ejercer los medios necesarios, suficientes y eficaces para defender sus derechos e intereses legítimos”.

01147-2012-PA/TC:

“(...) este Tribunal en constante jurisprudencia ha precisado que el derecho a no quedar en estado de indefensión se conculca cuando a los titulares de los derechos e intereses legítimos se les impide ejercer los medios legales suficientes para su defensa; pero no cualquier imposibilidad de ejercer estos medios produce un estado de indefensión que atenta contra el contenido constitucionalmente protegido del derecho, sino que es constitucionalmente relevante cuando se genera una indebida y arbitraria actuación del órgano que investiga o juzga al individuo. Este hecho se produce cuando al justiciable se le impide, de modo injustificado argumentar a favor de sus derechos e intereses legítimos”.

08605-2005-AA/TC:

“(...) En el extremo que se discute de autos; donde se contrapone la actuación de oficio del Estado bajo la presunción de legalidad de sus actos (iuris tantum) frente a un particular; la vulneración del derecho de defensa quedaría fehacientemente constatada si se comprobase que la Administración Tributaria ha sustentado sus conclusiones sobre la base de pruebas inexistentes o desconocidas, pues ello determinaría la imposibilidad de contradecirlas y, obviamente, defenderse contra ellas; más aún si tales pruebas, por sí mismas, resultaron sustanciales y determinantes para la resolución de la controversia”.

La Administración Tributaria tiene la facultad de emitir actos administrativos a efectos de determinar la deuda tributaria, cobrar la deuda tributaria e imponer sanciones; por su parte el contribuyente tiene el derecho de cuestionar tales actos a través de los medios de defensa que le permiten las normas correspondientes. (Odar & Camacho, 2019)

2.2.2.1. El debido proceso

El debido proceso es un derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos destinados a asegurar que el inicio, desarrollo y conclusión de un proceso o procedimiento, así como las decisiones que en ellos se emitan, sean objetiva y materialmente justas. (Bustamante, 2001)

Por su parte la doctrina y la jurisprudencia nacional han convenido en que el debido proceso es un derecho fundamental de toda persona peruana o extranjera, natural o jurídica y no sólo un principio o derecho de quienes ejercen la función jurisdiccional.

La Corte IDH señala que las garantías que integran el debido proceso deben ser observadas por cualquier autoridad, incluidas las administrativas, dado que a través de sus resoluciones resuelven sobre los derechos y obligaciones de las personas. Dicha afirmación se desprende de la siguiente cita:

“(...) cuando la Convención se refiere al derecho de toda persona a ser oída por un juez o tribunal competente para la determinación de sus derechos, esta expresión se refiere a cualquier autoridad pública, sea administrativa, legislativa o judicial, que a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones de las personas. Por la razón mencionada, esta Corte considera que cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene la obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del artículo 8 de la Convención americana.”

El artículo 139° inciso 3), de la Constitución, establece como principio jurisdiccional, la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.

“Artículo 139°.- Principios de la función jurisdiccional

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.

Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación.”

Con relación al contenido del derecho al debido proceso, el Tribunal Constitucional ha señalado lo siguiente:

“(…) el debido proceso está concebido como el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos. Vale decir que, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea este administrativo – sancionatorio como en el caso de autos o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal.

Como ya lo ha precisado en reiterada jurisprudencia este Tribunal, el derecho al debido proceso comprende, a su vez, un haz de derechos que forman parte de su estándar mínimo: (...) el derecho de defensa, a la pluralidad de instancias, a los medios de prueba y a un proceso sin dilaciones.”

Así mismo, el Tribunal Constitucional considera que el derecho al debido proceso establecido en el inciso 3 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú no solo tiene una dimensión estrictamente jurisdiccional, sino que se extiende también al procedimiento administrativo:

“Sobre este aspecto es necesario volver a destacar que las garantías mínimas del debido proceso deben observarse no solo en sede jurisdiccional, sino también en la administrativa sancionatoria, corporativa y parlamentaria. Así lo estableció la Corte IDH en la sentencia recaída en el caso del Tribunal Constitucional vs. Perú, de fecha 31 de enero de 2001, cuando enfatizó que “si bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula Garantías Judiciales, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efecto de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos.”

Dicho Tribunal refiere que el fundamento principal por el cual el debido proceso resulta aplicable a los procedimientos administrativos reside en el hecho de que la Administración Pública se encuentra vinculada a la Constitución y por ende, a las garantías procesales que este cuerpo normativo reconoce a las personas, tal como se aprecia de la siguiente cita:

“El fundamento principal por el que se habla de un debido proceso administrativo encuentra sustento en el hecho de que tanto la administración como la jurisdicción están indiscutiblemente vinculadas a la Carta Magna, de modo que si ésta resuelve sobre asuntos de interés del administrado y lo hace mediante procedimientos internos, no existe razón alguna para desconocer las categorías invocables ante el órgano jurisdiccional.”

2.2.2.2. El debido procedimiento

En sede administrativa, el debido procedimiento es la expresión del derecho al debido proceso reconocido en el inciso 3 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú.

“Constitución Política del Perú

Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

(...) 3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.”

Asimismo, el Tribunal Constitucional ha sido claro al señalar que el derecho al debido proceso, es de aplicación no sólo en el ámbito judicial sino también en el ámbito administrativo, señalando en la sentencia recaída en el Expediente N° 2721-2003-AA/TC, que el debido proceso se concibe:

“(...) como el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos. Vale decir, que cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea éste administrativo... o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso.”

La Ley N° 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General, incluyó de manera expresa el derecho al debido proceso en sede administrativa, denominándolo principio del debido procedimiento administrativo, siendo la proyección del derecho al debido proceso que la Constitución y los Tratados Internacionales de Derechos Humanos consagran fundamentalmente para los procesos que se siguen en el ámbito judicial. (Danós, 2001)

“Ley N° 27444 Ley del Procedimiento Administrativo General Título Preliminar

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: (...)

1.2. Principio del debido procedimiento

Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo más no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten.

La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo, la regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.”

Así mismo a nivel administrativo, en la Resolución de Sala Plena N° 001-2012-SERVIR/TSC del 18 de mayo del 2012, el Tribunal del Servicio Civil ha señalado lo siguiente sobre el debido procedimiento administrativo:

“10. Se advierte entonces que el principio del debido procedimiento, en realidad configura no sólo un principio inherente a todo procedimiento administrativo, sino que se trata de un derecho de los administrados que, en globa a su vez hasta tres derechos, los cuales se individualizan de la siguiente forma:

- (i) Derecho a exponer sus argumentos.*
- (ii) Derecho a ofrecer y producir pruebas.*
- (iii) Derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.”*

Tal como puede apreciarse del numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG y de la jurisprudencia, las garantías del debido proceso también se aplican en sede administrativa. Ello, permitirá a las partes que puedan ofrecer todos aquellos elementos de juicio

necesarios para defender sus derechos y contradecir los argumentos que puedan afectar, de algún modo, su situación jurídica.

2.2.2.3. Verdad material

Las actuaciones probatorias de las autoridades deben estar dirigidas a la identificación y comprobación de los hechos reales producidos, independientemente de cómo hayan sido alegadas y en su caso probadas por los administrados participantes en el procedimiento. (Morón, 2011)

Uno de los principios básicos del procedimiento administrativo consiste en la verificación plena de los hechos que sirven de fundamento de las decisiones que se toman en dicho procedimiento. La determinación de qué sucedió en un caso es un requisito necesario para que la decisión de la autoridad sea válida, dado que ello garantizaría que las consecuencias jurídicas de una norma se apliquen correctamente a un caso.

El principio de verdad material se encuentra previsto en el artículo IV Título Preliminar de la LPAG, tal como se cita a continuación:

“Ley N° 27444 Ley del Procedimiento Administrativo General

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: (...)

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.

En el caso de procedimientos trilaterales la autoridad administrativa estará facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad

de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a estas. Sin embargo, la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público.”

En la Sentencia del 31 de enero de 2006, la Corte IDH señaló lo siguiente:

“La obligación de garantizar los derechos humanos consagrados en la Convención no se agota con la existencia de un orden normativo dirigido a hacer posible el cumplimiento de esta obligación, sino que comporta la necesidad de una conducta gubernamental que asegure la existencia, en la realidad, de una eficaz garantía del libre y pleno ejercicio de los derechos humanos (supra párr. 120). De tal manera, de esa obligación general de garantía deriva la obligación de investigar los casos de violaciones de esos derechos; es decir, del artículo 1.1 de la Convención en conjunto con el derecho sustantivo que debe ser amparado, protegido o garantizado.

En particular, por constituir el goce pleno del derecho a la vida la condición previa para la realización de los demás derechos (supra párr. 119 a 120), una de las condiciones para garantizar efectivamente este derecho está constituida por el deber de investigar las afectaciones al mismo. De tal manera, en casos de ejecuciones extrajudiciales, desapariciones forzadas y otras graves violaciones a los derechos humanos, el Estado tiene el deber de iniciar ex officio y sin dilación, una investigación seria, imparcial y efectiva, que no se emprenda como una simple formalidad condenada de antemano a ser infructuosa. Esta investigación debe ser realizada por todos los medios legales disponibles y orientada a la determinación de la verdad y la investigación, persecución, captura, enjuiciamiento y castigo de todos los responsables intelectuales y materiales de los hechos, especialmente cuando están o puedan estar involucrados agentes estatales.

(...) La realización de una investigación efectiva es un elemento fundamental y condicionante para la protección de ciertos derechos que se ven afectados o anulados por esas situaciones, como lo son en el presente caso los derechos a la libertad personal, integridad personal y vida. Esta apreciación es válida cualquiera sea el agente al cual pueda eventualmente atribuirse la violación, aun los particulares, pues, si sus hechos no son investigados con seriedad, resultarían, en cierto modo, auxiliados por el poder público, lo que comprometería la responsabilidad internacional del Estado.”

A nivel administrativo, en la Resolución de Sala Plena N° 001-2012-SERVIR/TSC del 18 de mayo de 2012, el Tribunal del Servicio Civil ha señalado lo siguiente sobre el derecho de ofrecer y producir pruebas:

“13. Por otro lado, respecto al derecho a ofrecer y producir pruebas resulta indispensable señalar que dicho derecho mantiene directa relación con los principios del derecho administrativo denominados impulso de oficio y verdad material, regulados en la Ley del Procedimiento Administrativo General, y en virtud de los cuales en el marco de un procedimiento administrativo la actividad probatoria no es exclusiva de los administrados que son parte del procedimiento, sino que vincula también a la administración, pudiendo afirmarse que es esta última quien tiene la carga de la prueba.

En la medida en que la Ley N° 27444 ha establecido como parte del contenido del debido procedimiento el derecho a ofrecer y producir pruebas, debe señalarse que su contenido es el siguiente:

- Derecho a que toda prueba razonablemente propuesta sea producida en el ámbito del procedimiento.*
- Derecho a que la producción de la prueba sea efectuada antes que se adopte decisión alguna sobre el fondo de la cuestión.*
- Derecho a controlar la producción de la prueba hecha por la administración.*

- *Derecho a que se apliquen los principios de carga de la prueba específicos para el ámbito del procedimiento administrativo.”*

2.2.2.4. Interdicción de la arbitrariedad

La arbitrariedad es capricho, voluntarismo y sinrazón. Es la consecuencia del ejercicio de la discrecionalidad al margen de la ley. Aparece cuando no existe fundamentación del acto; cuando se prescinde de la prueba o no existe prueba que avale el acto; cuando el acto no respeta el principio de coherencia, lo cual a su vez surge cuando no existe relación lógica entre las probanzas administrativas incorporadas al expediente y el acto. (Altamirano, 2003)

Las actuaciones o decisiones que tome toda la administración pública en nombre del Estado están sujetas al principio de constitucionalidad, no hay ningún órgano administrativo que tenga facultades omnímodas, irrestrictas, ilimitadas o indeterminadas en el ejercicio de sus funciones.

Todo acto administrativo que realice el ente fiscalizador al amparo de sus atribuciones discrecionales y los documentos en que consten dichas actuaciones, deben tener un requisito importantísimo como es la motivación y fundamentación de la decisión que se adopta; en ella se debe exponer de manera detallada los hechos del caso debidamente acreditados y probados en el expediente, asimismo la explicación o justificación con los criterios y razones que determinaron a actuar de tal manera y no de otra. Esta motivación no implica la mera mención a las normas jurídicas, más aún sino se establece una conexión con los hechos de la causa. La ausencia de motivación de un acto administrativo o, en todo caso, que ésta sea deficiente o forzada, nos lleva a interpretar que no han existido razones y pruebas suficientes que justifiquen la decisión adoptada por la Administración Tributaria y, por tanto, estaríamos ante un acto estrictamente arbitrario y el documento que lo contiene debería declararse nulo formal y sustancialmente. (Villegas et al., 2011)

El Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N° 1803-2004-AA/TC del 25 de agosto de 2004, ha sentado el principio de razonabilidad e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, en virtud del cual se exige a la Administración que cuando ejerza sus facultades discrecionales deben guiarse por criterios de razonabilidad y racionalidad que justifiquen su actuación para que el acto no se convierta en arbitrario, por ello señaló que:

“La razonabilidad es un criterio íntimamente vinculado al valor Justicia y está en la esencia misma del Estado constitucional de derecho. Se expresa como un mecanismo de control o interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos en el uso de las facultades discrecionales, y exige que las decisiones que se toman en ese contexto, respondan a criterios de racionalidad y que no sean arbitrarias.”

2.3. Definiciones conceptuales

a) Autoridad administrativa

Se entiende por autoridad administrativa al agente de las entidades que bajo cualquier régimen jurídico, y ejerciendo potestades públicas conducen el inicio, la instrucción, la sustanciación, la resolución, la ejecución, o que de otro modo participan en la gestión de los procedimientos administrativos.

b) Administrados

Se entiende por administrados a la persona natural o jurídica que, cualquiera sea su calificación o situación procedimental, participa en el procedimiento administrativo. Cuando una entidad interviene en un procedimiento como administrado, se somete a las normas que lo disciplinan en igualdad de facultades y deberes que los demás administrados.

c) Procedimiento administrativo

Se entiende por procedimiento administrativo al 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.

d) Acto administrativo

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

2.4. Hipótesis

2.4.1. Hipótesis general

La actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario constituye una restricción al derecho de defensa del contribuyente.

2.4.2. Hipótesis específicas

- a. La prohibición de presentar pruebas testimoniales durante la etapa administrativa del procedimiento tributario restringe el derecho al debido proceso del contribuyente.
- b. El limitar los medios probatorios en la etapa administrativa del procedimiento tributario únicamente a los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver restringe el derecho de defensa del contribuyente.
- c. La actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario fomenta la arbitrariedad y el trato desigual a las partes de la controversia durante la etapa administrativa del procedimiento tributario.

2.5. Variables

2.5.1. Variable independiente

La actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario.

2.5.2. Variable dependiente

Derecho de defensa del contribuyente.

2.6. Operacionalización de variables

VARIABLE	INDICADORES
Variable independiente LA ACTIVIDAD PROBATORIA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 125° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO	<ul style="list-style-type: none">- Principios de la actividad probatoria.- Medios probatorios.- Carga de la prueba.- Carga de la prueba dinámica.
Variable dependiente DERECHO DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE	<ul style="list-style-type: none">- El debido proceso.- El debido procedimiento.- Verdad material.- Interdicción de la arbitrariedad.

CAPÍTULO III

3. METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1. Tipo de investigación

El presente trabajo de investigación es de tipo aplicada documental, por cuanto se utilizarán los conocimientos adquiridos en la práctica y se investigará a través de la consulta de documentos y material bibliográfico; teniendo sus resultados alcances prácticos en la medida de su aplicación por parte de los contribuyentes del país.

3.1.1. Enfoque

La presente investigación tiene un enfoque cualitativo, porque está orientada a recoger, procesar y analizar características propias del objeto de investigación para luego proceder a describirlas y finalmente contestar preguntas de investigación así como probar la hipótesis establecida previamente.

3.1.2. Nivel

La presente investigación es de nivel descriptivo, porque su finalidad consistirá en describir, interpretar y analizar las características, comportamientos, particularidades y propiedades de las variables así como la predicción e identificación de las relaciones que existen entre las mismas.

3.1.3. Diseño

El diseño de la presente investigación es no experimental, ya que se realizará sin manipular deliberadamente la variable independiente, se basa en variables que ya ocurrieron sin la intervención del investigador; lo que haremos será observar el problema tal y como se da en su contexto natural, para después analizarlos.

3.2. Población y muestra

3.2.1. Población

La población está conformada por un universo de 100 expedientes de apelación presentados ante el Tribunal Fiscal derivados de la etapa administrativa del procedimiento tributario.

3.2.2. Muestra

La muestra estará conformada por 10 expedientes de apelación presentados ante el Tribunal Fiscal derivados de la etapa administrativa del procedimiento tributario.

3.3. Técnicas e instrumento de recolección de datos

3.3.1. Para la recolección de datos

Se utilizó la observación documental como técnica de recolección de datos y la matriz de análisis documental como instrumento para la recopilación de información.

3.3.2. Para la presentación de datos

Se realizaron cuadros estadísticos de los datos obtenidos.

3.3.3. Para el análisis e interpretación de los datos

Se emplearon cuadros estadísticos y se procedió al análisis e interpretación de los mismos.

CAPÍTULO IV

4. RESULTADOS

4.1. Procesamiento de datos

Los resultados obtenidos del análisis realizado a 10 expedientes de apelación presentados ante el Tribunal Fiscal derivados de la etapa administrativa del procedimiento tributario, son plasmados de la siguiente manera:

Cuadro N° 1

Matriz de análisis de las resoluciones del tribunal fiscal del año 2017

N°	EXPEDIENTE			PROCEDENCIA	ASUNTO	CALIFICACIÓN DE LA SALA	RESOLUCIÓN
	NÚMERO	SALA	AÑO				
1	00478	1	2017	Ica	IGV y Multas	La recurrente no acreditó con documentación fehaciente la realidad de las operaciones observadas y las diferencias entre los importes consignados como crédito fiscal en las declaraciones juradas y los anotados en el registro de compras. En cuanto a la declaración jurada del presunto proveedor (prueba testimonial), no resulta admisible como medio probatorio.	Confirma la Resolución de Intendencia de la SUNAT
2	02915	8	2017	Tacna	IGV y Multas	La recurrente no cumplió con presentar documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de las operaciones de compra descritas en los comprobantes de pago reparados, que pudieron ser, entre otros la documentación que demostrara el traslado y recepción de los bienes.	Confirma la Resolución de Intendencia de la SUNAT
3	02938	8	2017	La Libertad	IGV y Multas	La recurrente no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de las operaciones de compra de bienes descritas en los comprobantes de pago observados.	Confirma la Resolución de Intendencia de la SUNAT

Nº	EXPEDIENTE			PROCEDENCIA	ASUNTO	CALIFICACIÓN DE LA SALA	RESOLUCIÓN
	NÚMERO	SALA	AÑO				
4	03131	4	2017	Piura	IGV y Multas	Se señala que la sola presentación, de proformas y cotizaciones de diversos productos y servicios, comprobantes de pago, declaración jurada de uno de ellos (prueba testimonial) y los contratos de servicios, no resultan suficientes para acreditar la fehaciencia de la operación materia de reparo.	Confirma la Resolución de Intendencia de la SUNAT
5	07812	5	2017	Lima	IGV y Multas	La recurrente no ha presentado elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la realidad de las operaciones reparadas. En cuanto a las declaraciones juradas de los proveedores, solo constituyen declaraciones de parte.	Confirma la Resolución de Intendencia de la SUNAT
6	08219	2	2017	La Libertad	IGV y Multas	Se verificó que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar la fehaciencia de las operaciones.	Confirma la Resolución de Intendencia de la SUNAT
7	08886	2	2017	Lima	IGV y Multas	La recurrente no aportó elementos de prueba que de manera razonable y suficiente acrediten la realidad de las adquisiciones reparadas.	Confirma la Resolución de Intendencia de la SUNAT
8	09338	8	2017	Lima	IGV	La recurrente no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de las operaciones de compra descritas en los comprobantes de pago objetados. Con relación a las declaraciones juradas de los proveedores (prueba testimonial), cabe mencionar que dichos documentos no constituyen prueba.	Confirma la Resolución de Intendencia de la SUNAT
9	09404	3	2017	Tacna	IGV	La recurrente no presentó medios probatorios o documentación sustentatoria adicional que permitiera acreditar la fehaciencia o efectiva realización de las operaciones reparadas.	Confirma la Resolución de Intendencia de la SUNAT
10	09598	2	2017	Lima	I.R. y Multas	La recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la fehaciencia de las operaciones registradas.	Confirma la Resolución de Intendencia de la SUNAT

Fuente: Expedientes de apelación obtenidos del Tribunal Fiscal.
Elaborado: Tesista.

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN

Del análisis efectuado a la muestra de la presente investigación, conforme se aprecia de los resultados obtenidos de la matriz de análisis de las resoluciones del Tribunal Fiscal del año 2017 (cuadro N° 01), es posible expresar lo siguiente:

- Se aprecia que, en los Expedientes N° 00478-1-2017, 03131-4-2017 y 09338-8-2017 el Tribunal Fiscal señala que el contribuyente no cumplió con presentar medios probatorios y no acreditó con documentación sustentatoria fehaciente la realidad de las operaciones observadas. Así mismo señala que las declaraciones juradas de los proveedores (prueba testimonial), no resultan admisibles como medio probatorio por no constituir prueba, por lo que decide confirmar la resolución de intendencia de la SUNAT.
- Por otro lado, en los Expedientes N° 02915-8-2017, 02938-8-2017 y 08219-2-2017 el Tribunal Fiscal señala que el contribuyente no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria ni aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar la fehaciencia de las operaciones, por lo que decide confirmar la resolución de intendencia de la SUNAT.
- Mientras que, en los Expedientes N° 07812-5-2017, 08886-2-2017, 09404-3-2017 y 09598-2-2017 el Tribunal Fiscal señala que el contribuyente no cumplió con presentar elementos de prueba o medios de prueba ni documentación sustentatoria adicional que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la fehaciencia o efectiva realización de las operaciones reparadas, por lo que decide confirmar la resolución de intendencia de la SUNAT.

Cuadro N° 2**Matriz de análisis de las restricciones al derecho de defensa en el artículo 125° del código tributario**

N°	N° EXP.	MEDIOS PROBATORIOS DE LA RECURRENTE	RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL		RESTRICCIONES AL DERECHO DE DEFENSA
			CALIFICACIÓN	DECISIÓN	
1	00478	Presentó originales y copias legalizadas de instrumentos financieros que acreditan la cancelación de los comprobantes de pago, contrato de venta exclusivo, declaración jurada de asunción de responsabilidad, órdenes de compra, partes de ingreso a almacén, vouchers de pago, guías de remisión, kardex de ingreso/salida y declaración jurada del proveedor (prueba testimonial).	La recurrente no acreditó con documentación fehaciente la realidad de las operaciones observadas y las diferencias entre los importes consignados como crédito fiscal en las declaraciones juradas y los anotados en el registro de compras. En cuanto a la declaración jurada del presunto proveedor (prueba testimonial), no resulta admisible como medio probatorio.	Confirma la R.I. de la SUNAT	Se ha restringido el debido proceso, específicamente el derecho a probar y el derecho a que se valoren en forma adecuada y motivada los medios probatorios.
2	02915	Adjuntó los comprobantes de pago, órdenes de compra, guías de remisión, vouchers de depósitos para pago de facturas, registro de compras, libro de caja, PDT planilla electrónica y copias del documento nacional de identidad de las personas involucradas en las transacciones.	La recurrente no cumplió con presentar documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de las operaciones de compra descritas en los comprobantes de pago reparados, que pudieron ser, entre otros la documentación que demostrara el traslado y recepción de los bienes.	Confirma la R.I. de la SUNAT	Se ha restringido el debido procedimiento, específicamente el derecho a ofrecer y producir pruebas y el derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.
3	02938	Entregó originales y copias de vouchers de depósitos bancarios que realizó en la cuenta corriente del proveedor, libro de inventario, registro de compras, libro caja, tarjeta de propiedad del vehículo de la empresa, facturas y guías de remisión, copias de las declaraciones juradas por IGV-RENTA y declaración anual de renta del proveedor.	La recurrente no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de las operaciones de compra de bienes descritas en los comprobantes de pago observados.	Confirma la R.I. de la SUNAT	Se ha restringido el debido procedimiento, específicamente el derecho a ofrecer y producir pruebas y el derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.
4	03131	Presentó comprobantes de pago, proformas de las cotizaciones de los bienes y servicios, registro de compras, declaración anual de operaciones con terceros y declaración jurada legalizada del proveedor (prueba testimonial).	Se señala que la sola presentación, de proformas y cotizaciones de diversos productos y servicios, comprobantes de pago, declaración jurada de uno de ellos (prueba testimonial) y los contratos de servicios, no resultan suficientes para acreditar la fehaciencia de la operación materia de reparo.	Confirma la R.I. de la SUNAT	Se ha restringido el debido proceso, específicamente el derecho a probar y el derecho a que se valoren en forma adecuada y motivada los medios probatorios.
5	07812	Presentó medios de pago, registro de compras, guías de remisión remitente, libro de actas y declaraciones juradas de sus proveedores. Añade que la administración no efectuó el cruce de información con proveedores ni la verificación de los documentos que sustenten el transporte, la entrega y almacenamiento de la mercadería.	La recurrente no ha presentado elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar la realidad de las operaciones reparadas. En cuanto a las declaraciones juradas de los proveedores, solo constituyen declaraciones de parte.	Confirma la R.I. de la SUNAT	Se ha restringido el debido procedimiento, específicamente el derecho a ofrecer y producir pruebas y el derecho a una investigación seria, imparcial y efectiva (impulso de oficio, verdad material).
6	08219	Presentó comprobantes de pago, cotizaciones, órdenes de compra, registro de compras, libro de caja y recibos de caja para sustentar la cancelación a sus proveedores.	Se verificó que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar la fehaciencia de las operaciones.	Confirma la R.I. de la SUNAT	Se ha restringido el debido procedimiento, específicamente el derecho a ofrecer y producir pruebas y el derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

N°	N° EXP.	MEDIOS PROBATORIOS DE LA RECURRENTE	RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL		RESTRICCIONES AL DERECHO DE DEFENSA
			CALIFICACIÓN	DECISIÓN	
7	08886	Presentó el íntegro de los documentos mínimos que constituyen un indicio razonable para sustentar la fehaciencia de sus adquisiciones, tales como sus registros contables y el oficio N° 380-2014/PROINVERSION/DSI. Añade que la administración tenía la carga de la prueba y debió realizar cruces de información, efectuar una valoración conjunta de los medios de prueba así como desplegar una inspección de campo.	La recurrente no aportó elementos de prueba que de manera razonable y suficiente acrediten la realidad de las adquisiciones reparadas.	Confirma la R.I. de la SUNAT	Se ha restringido el debido procedimiento, específicamente el derecho a ofrecer y producir pruebas y el derecho a una investigación seria, imparcial y efectiva (impulso de oficio, verdad material).
8	09338	Presentó facturas emitidas por sus proveedores, medios de pago, órdenes de servicios, estados de cuenta bancarios, letras de descuentos, planilla de documentos y cobranzas del banco, guías de remisión y declaraciones juradas de sus proveedores (prueba testimonial).	La recurrente no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de las operaciones de compra descritas en los comprobantes de pago objetados. Con relación a las declaraciones juradas de los proveedores (prueba testimonial), cabe mencionar que dichos documentos no constituyen prueba.	Confirma la R.I. de la SUNAT	Se ha restringido el debido proceso, específicamente el derecho a probar y el derecho a que se valoren en forma adecuada y motivada los medios probatorios.
9	09404	Presentó facturas de compras, guías de remisión remitente y transportista, vouchers de depósito. Añade que solicitó al proveedor su registro de ventas a fin de apreciar la anotación de dichas facturas.	La recurrente no presentó medios probatorios o documentación sustentatoria adicional que permitiera acreditar la fehaciencia o efectiva realización de las operaciones reparadas.	Confirma la R.I. de la SUNAT	Se ha restringido el debido procedimiento, específicamente el derecho a ofrecer y producir pruebas y el derecho a una investigación seria, imparcial y efectiva (impulso de oficio, verdad material).
10	09598	Presentó informes, contrato de locación de servicios, información y documentación que evidencia la efectiva prestación de los servicios. Añade que la administración analizó cada medio probatorio en forma individual y no en conjunto.	La recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar o respaldar la fehaciencia de las operaciones registradas.	Confirma la R.I. de la SUNAT	Se ha restringido el debido procedimiento, específicamente el derecho a ofrecer y producir pruebas y el derecho a una investigación seria, imparcial y efectiva (impulso de oficio, verdad material).

Fuente: Matriz de análisis de las resoluciones del Tribunal Fiscal del año 2017.
Elaborado: Tesista.

ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN

Del análisis efectuado a la muestra de la presente investigación, conforme se aprecia de los resultados obtenidos de la matriz de análisis de las restricciones al derecho de defensa en el artículo 125° del Código Tributario (cuadro N° 02), es posible expresar lo siguiente:

- En los Expedientes N° 00478-1-2017, 03131-4-2017 y 09338-8-2017, se aprecia que la prueba testimonial y demás medios probatorios presentados por el contribuyente durante la etapa administrativa del procedimiento tributario no fueron admitidos ni valorados por la Administración Tributaria y El Tribunal Fiscal, por lo que constituye *per se*

una restricción al debido proceso, específicamente el derecho a probar y el derecho a que se valoren en forma adecuada y motivada los medios probatorios.

- En los Expedientes N° 02915-8-2017, 02938-8-2017 y 08219-2-2017, se aprecia que los medios probatorios presentados por el contribuyente durante la etapa administrativa del procedimiento tributario no fueron valorados por la Administración Tributaria y El Tribunal Fiscal, por lo que constituye *per se* una restricción al debido procedimiento, específicamente el derecho a ofrecer y producir pruebas así como el derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.
- En los Expedientes N° 07812-5-2017, 08886-2-2017, 09404-3-2017 y 09598-2-2017, se aprecia que los medios probatorios presentados por el contribuyente durante la etapa administrativa del procedimiento tributario no fueron valorados por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, así mismo la Administración Tributaria tampoco realizó cruces de información con los proveedores ni efectuó una valoración conjunta de las pruebas por lo que constituye *per se* una restricción al debido procedimiento, específicamente el derecho a ofrecer y producir pruebas y el derecho a una investigación seria, imparcial y efectiva de conformidad con los principios del procedimiento administrativo denominados impulso de oficio y verdad material.

4.2. Contrastación de hipótesis y prueba de hipótesis

De los resultados obtenidos en la muestra de la presente investigación, conforme se aprecia en la matriz de análisis de las restricciones al derecho de defensa en el artículo 125° del Código Tributario (cuadro N° 02) y con los datos analizados e interpretados se ha comprobado que:

- La actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario constituye una restricción al derecho de defensa del contribuyente porque limita el derecho al debido proceso y el derecho

al debido procedimiento durante la etapa administrativa del procedimiento tributario.

- La prohibición de presentar pruebas testimoniales durante la etapa administrativa del procedimiento tributario restringe el derecho al debido proceso del contribuyente porque limita el derecho a probar y el derecho a ofrecer y producir pruebas.
- El limitar los medios probatorios en la etapa administrativa del procedimiento tributario únicamente a los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver restringe el derecho de defensa del contribuyente porque afecta el derecho a la libertad de prueba como manifestación del debido procedimiento administrativo.
- La actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario fomenta la arbitrariedad y el trato desigual a las partes de la controversia durante la etapa administrativa del procedimiento tributario porque permite que las actuaciones de inspección del órgano encargado de resolver se realicen sin criterios de razonabilidad ni racionalidad así mismo permite que se valoren de diferente manera las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria de aquellas declaraciones de terceros proporcionadas por el contribuyente.

CAPÍTULO V

5. DISCUSIÓN DE RESULTADOS

5.1. Contrastación de los resultados

De acuerdo a los resultados obtenidos después de analizar las resoluciones del Tribunal Fiscal del año 2017 ha quedado demostrado que la prueba testimonial y demás medios probatorios presentados por el contribuyente durante la etapa administrativa del procedimiento tributario no son admitidos ni valorados por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal así mismo ha quedado demostrado que los cruces de información con los proveedores efectuadas por la Administración Tributaria se realizan sin criterios de razonabilidad ni racionalidad, además se valoran de manera desigual las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria de aquellas declaraciones de terceros proporcionadas por el contribuyente.

Esta forma de apreciar las pruebas por parte de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal deberían ser consideradas como violaciones al derecho a la prueba, toda vez que restringe el derecho del contribuyente a una investigación seria, imparcial y efectiva de conformidad con los principios de impulso de oficio y verdad material que rigen el procedimiento administrativo.

Se podría afirmar, entonces, que la actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario está sujeta al principio de constitucionalidad, al respeto a los derechos fundamentales de las personas, así como a la Ley del Procedimiento Administrativo General, por lo que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal están vinculados al mandato constitucional de garantizar el derecho de defensa del contribuyente.

CONCLUSIONES

1. La actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario constituye una restricción al derecho de defensa del contribuyente, puesto que limita el derecho al debido proceso y el derecho al debido procedimiento durante la etapa administrativa del procedimiento tributario.
2. Las pruebas testimoniales presentadas por el contribuyente durante la etapa administrativa del procedimiento tributario no son admitidas ni valoradas por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, por lo que constituye *per se* una restricción al derecho a probar y al derecho a que se valoren en forma adecuada y motivada los medios probatorios.
3. Las actuaciones de inspección efectuadas por la Administración Tributaria se realizan sin criterios de razonabilidad ni racionalidad así mismo se valoran de manera desigual las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria de aquellas declaraciones de terceros proporcionados por el contribuyente.
4. La actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario está sujeta al principio de constitucionalidad, al respeto a los derechos fundamentales de las personas, así como a la Ley del Procedimiento Administrativo General, por lo que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal están vinculados al mandato constitucional de garantizar el derecho de defensa del contribuyente.

RECOMENDACIONES

1. Regular expresamente en el Código Tributario las reglas de la carga probatoria dinámica o carga de la prueba compartida a fin de flexibilizar, en el caso concreto, cual es la parte que podría probar de la mejor manera un determinado hecho y con ello garantizar el derecho a un debido procedimiento, haciendo efectivo el derecho a la prueba.
2. Exigir a la Administración Tributaria y al Tribunal Fiscal la aplicación de la Norma IX, Aplicación Supletoria de los Principios del Derecho, en aquellos casos donde se pretende negar la eficacia probatoria a un medio probatorio que no se encuentre mencionado de forma expresa en el artículo 125° del Código Tributario.
3. Las atribuciones discrecionales de la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad fiscalizadora, deben tener una debida regulación de sus alcances y efectos con pleno sometimiento a los principios y derechos constitucionales, así como el respeto irrestricto a los derechos fundamentales de la persona.
4. Modificar el artículo 125° del Código Tributario, incorporando un diseño en materia probatoria que asegure el derecho a la libertad de prueba y garantice el derecho de defensa de los contribuyentes.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Alejandro, Eduardo, José, Fernanda, Gabriel, Guillermo,... Vitelleschi, I. (2003). *El procedimiento tributario*. Buenos Aires, Argentina: Ábaco de Rodolfo Depalma.
- Alejandro, Mario, Enrique, Luis, Rubén, Percy,... Zuzunaga, F. (2010). *Libro homenaje a Luis Hernández Berenguel*. (1ra. ed.) Lima, Perú: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- Carrasco, S. (2007). *Metodología de la investigación científica*. (1ra. ed.) Lima, Perú: Editorial San Marcos E.I.R.L.
- Bardales, P., Bravo, J., Sánchez, J., Chirinos, C. & Cossío, V. (2011). *La prueba en el procedimiento tributario*. (1ra. ed.) Lima, Perú: Gaceta Jurídica S.A.
- Daniel, Jorge, Cesar, Jaime, José, Víctor,... Escalante, A. (2012). *Tratado de derecho procesal tributario*. (1ra. ed.) Lima, Perú: Pacífico Editores S.A.C.
- Del Padre, F. (2011). *La prueba en el derecho tributario*. (1ra. ed.) Lima, Perú: Ara Editores E.I.R.L.
- Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero. (2015). *El procedimiento contencioso tributario*. (1ra. ed.) Lima, Perú: Palestra Editores S.A.C.
- García, E. & Ramón, T. (2001). *Curso de derecho administrativo*. (11va. ed.) Madrid, España: Civitas Ediciones S.L.
- Huamaní, R. (2015). *Código Tributario*. Lima, Perú: Jurista Editores E.I.R.L.
- Jorge, Cesar, Susana, Morris, Francisco, Rubén,... Haret, F. (2019). *Derecho constitucional tributario*. (1ra. ed.) Lima, Perú: Ediciones Legales E.I.R.L.

- Jurista Editores. (2018). *Código Civil y Código Procesal Civil*. Lima, Perú: Autor.
- Jurista Editores. (2018). *Constitución Política del Perú*. Lima, Perú: Autor.
- Jurista Editores. (2018). *Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima, Perú: Autor.
- Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. (2016). *Guía práctica sobre la actividad probatoria en los procedimientos administrativos*. (1ra. ed.) Lima, Perú: Autor.
- Odar, B. & Camacho, C. (2019). *Medios de defensa frente a la sunat*. (1ra. ed.) Lima, Perú: Gaceta Jurídica S.A.
- Panez, J. (2011). *Derecho tributario: tópicos contemporáneos*. Lima, Perú: Editora Grijley E.I.R.L.
- Robert, Jorge, Pedro, Miguel, Marco, Sara,... Zavaleta, M. (2011). *Estudios de derecho constitucional tributario*. (1ra. ed.) Lima, Perú: Fondo Editorial USMP.
- Robles, C., Ruiz de Castilla, F., Villanueva, W. & Bravo, J. (2014). *Código Tributario: doctrina y comentarios*. (3ra. ed.) Lima. Perú: Pacifico Editores S.A.C.
- Taruffo, M. (2012). *Teoría de la prueba*. (1ra. ed.) Lima, Perú: Ara Editores E.I.R.L.
- Tribunal Fiscal. (s.f.). *Resoluciones del año 2017*. Recuperado el 06 de diciembre de 2019 de <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>.

ANEXOS

MATRIZ DE CONSISTENCIA

TÍTULO DEL PROYECTO:
"LA ACTIVIDAD PROBATORIA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 125° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO RESTRINGE EL DERECHO DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE SEGÚN ANÁLISIS DE LAS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL DEL AÑO 2017"

PROBLEMA	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLES E INDICADORES	METODOLOGÍA
<p>Problema General</p> <p>¿Constituye la actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario una restricción al derecho de defensa del contribuyente?</p> <p>Problemas Específicos</p> <p>a. ¿La prohibición de presentar pruebas testimoniales durante la etapa administrativa del procedimiento tributario restringe el derecho al debido proceso del contribuyente?</p> <p>b. ¿El limitar los medios probatorios en la etapa administrativa del procedimiento tributario únicamente a los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver restringe el derecho de defensa del contribuyente?</p> <p>c. ¿La actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario fomenta la arbitrariedad y el trato desigual a las partes de la controversia durante la etapa administrativa del procedimiento tributario?</p>	<p>Objetivo General</p> <p>Determinar si la actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario constituye una restricción al derecho de defensa del contribuyente.</p> <p>Objetivos Específicos</p> <p>a. Determinar si la prohibición de presentar pruebas testimoniales durante la etapa administrativa del procedimiento tributario restringe el derecho al debido proceso del contribuyente.</p> <p>b. Determinar si el limitar los medios probatorios en la etapa administrativa del procedimiento tributario únicamente a los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver restringe el derecho de defensa del contribuyente.</p> <p>c. Determinar si la actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario fomenta la arbitrariedad y el trato desigual a las partes de la controversia durante la etapa administrativa del procedimiento tributario.</p>	<p>Hipótesis General</p> <p>La actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario constituye una restricción al derecho de defensa del contribuyente.</p> <p>Hipótesis Específicas</p> <p>a. La prohibición de presentar pruebas testimoniales durante la etapa administrativa del procedimiento tributario restringe el derecho al debido proceso del contribuyente.</p> <p>b. El limitar los medios probatorios en la etapa administrativa del procedimiento tributario únicamente a los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver restringe el derecho de defensa del contribuyente.</p> <p>c. La actividad probatoria establecida en el artículo 125° del Código Tributario fomenta la arbitrariedad y el trato desigual a las partes de la controversia durante la etapa administrativa del procedimiento tributario.</p>	<p>Variable Independiente</p> <p>LA ACTIVIDAD PROBATORIA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 125° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.</p> <p><u>Indicadores:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Principios de la actividad probatoria. - Medios probatorios. - Carga de la prueba. - Carga de la prueba dinámica. <p>Variable Dependiente</p> <p>DERECHO DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.</p> <p><u>Indicadores:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - El debido proceso. - El debido procedimiento. - Verdad material. - Interdicción de la arbitrariedad. 	<p>Tipo de Investigación: Aplicada documental.</p> <p>Enfoque de Investigación: Cualitativo.</p> <p>Nivel de Investigación: Descriptivo.</p> <p>Diseño de Investigación: No experimental.</p> <p>Población: La población está conformada por un universo de 100 expedientes de apelación presentados ante el Tribunal Fiscal derivados de la etapa administrativa del procedimiento tributario.</p> <p>Muestra: La muestra estará conformada por 10 expedientes de apelación presentados ante el Tribunal Fiscal derivados de la etapa administrativa del procedimiento tributario.</p> <p>Técnicas e instrumento: Observación documental, Matriz de análisis documental.</p> <p>Análisis de información: Analítico, Inductivo.</p>



Tribunal Fiscal

N° 00478-1-2017

EXPEDIENTE N° : 21014-2013
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Ica
FECHA : Lima, 17 de enero de 2017

VISTA la apelación interpuesta por con RUC N°
contra la Resolución de Intendencia N° 1060140005852/SUNAT de 30 de octubre de
2013, emitida por la Intendencia Regional Ica de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de
Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las
Resoluciones de Determinación N° 104-003-0012142 a 104-003-0012150 y las Resoluciones de Multa N°
104-002-0031624 a 104-002-0031629, giradas por Impuesto General a las Ventas de octubre de 2010 a
junio de 2011, y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene en relación al reparo por operaciones no reales que durante la fiscalización presentó los originales y copias legalizadas de los instrumentos financieros que acreditaban el pago de los comprobantes de pago reparados, y que si bien algunas guías de remisión tenían fecha y domicilio distintos, no se podían desconocer todas las guías presentadas.

Que refiere que también presentó el Contrato de Venta Exclusivo, Declaración Jurada de Asunción de Responsabilidad por la procedencia del mineral, órdenes de compra, partes de ingreso a almacén, vouchers de pago, guías de remisión y kardex de ingreso y salida, sin embargo, no fueron evaluados por la Administración, pues se habrían traspapelado debido al cambio de auditor, por lo que procedió a presentarlos nuevamente el 26 de julio de 2013, mediante escrito signado con Expediente N° 000-TI0031-2013-492988, sin que hayan sido admitidos en virtud del artículo 141° del Código Tributario.

Que argumenta que es contradictorio que la Administración haya aceptado la fehaciencia de las operaciones del proveedor Inversiones y Representaciones Global JV S.A.C., consignadas en las Facturas 0001 N° 000093, 000077, 000319, 000321, 000323, 000335, 000407, 000411, 000413 y 000415, mientras que observó otras operaciones realizadas con el mismo proveedor por falta de fehaciencia.

Que indica que efectuó pagos por Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2010 y junio de 2011, por los importes de S/.120.00 y S/.860.00, respectivamente, aceptando las observaciones formuladas en la fiscalización.

Que invoca la nulidad de los valores por haber sido emitidos sin considerar el procedimiento establecido, así como la nulidad e insubsistencia de la apelada.

Que la Administración señala que detectó diferencias entre los importes anotados en el Registro de Compras y las declaraciones juradas del Impuesto General a las Ventas, por lo que reparó el crédito fiscal de diciembre de 2010 y junio de 2011, incrementándolo, y el de noviembre de 2010, disminuyéndolo, lo que fue aceptado por la recurrente argumentando que eran errores de suma.

Que afirma que reparó el crédito fiscal de las operaciones correspondientes a los comprobantes de pago emitidos por el proveedor Inversiones y Representaciones detallados en el Anexo N° 02 del Resultado del Requerimiento N° 1022110000866, debido a que la recurrente ni su proveedor sustentaron su realización, no siendo suficiente que se contara con los comprobantes de pago.



Tribunal Fiscal

Nº 02915-8-2017

EXPEDIENTE Nº : 2432-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multa
PROCEDENCIA : Tacna
FECHA : Lima, 30 de marzo de 2017

VISTA la apelación interpuesta por _____ con Registro Único de Contribuyente Nº _____ contra la Resolución de Intendencia Nº 1150140002006/SUNAT de 21 de noviembre de 2016, emitida por la Intendencia Regional Tacna de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº 112-003-0012930 a 112-003-0012936, giradas por el Impuesto General a las Ventas de junio a diciembre de 2010, y las Resoluciones de Multa Nº 112-002-0009528 a 112-002-0009530, giradas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que ha cumplido con los requisitos sustanciales y formales contemplados en los artículos 18º y 19º de la Ley del Impuesto General a las Ventas para utilizar el crédito fiscal de sus operaciones de compra y que los comprobantes de pago emitidos por las referidas operaciones cumplen con los requisitos establecidos en la Ley Nº 29215 y que estas han sido canceladas utilizando medios de pago.

Que respecto a las adquisiciones de aditivos realizadas a sus proveedores _____ indica que el contacto se hizo con _____, quien es conocido de uno de los representantes de las indicadas empresas, la compra se realizó a través de _____ y las cotizaciones se hacían verbalmente. Agrega que para acreditar la realización de dichas operaciones remitió las órdenes de compra y que por el costo y la facilidad de entrega no requirió cotizaciones a otras empresas dado que se encontraba conforme con estos proveedores.

Que además señala que la entrega de los suministros adquiridos a _____ se realizó en su domicilio ubicado en _____, razón por la que no requería unidades de transporte de su propiedad. En algunas oportunidades recogían los suministros en el domicilio del proveedor utilizando sus vehículos con Placas de Rodaje Nº _____, precisando que cada transacción se realizó en las fechas de emisión de las facturas. Precisa que según sus lineamientos internos no corresponde la elaboración de un contrato para la adquisición de los aditivos.

Que también precisa que la conformidad de las transacciones las realizaba _____ encargado de la recepción de suministros y que los pagos siempre se hicieron en efectivo por parte de _____ contra entrega, por lo que no existen más documentos que acrediten el pago que las facturas, las que eran emitidas en la misma fecha de cancelación.

Que por otro lado, respecto a las operaciones realizadas con su proveedor _____ indica que se acreditó su realización con las facturas, guías de remisión, vouchers de depósito, Registro de Compras y Libro de Caja.

Que aduce que sí se acreditó la realización de las operaciones observadas por la Administración en la fiscalización, toda vez que además de todo lo expuesto, adjuntó los comprobantes de pago, órdenes de compra de las facturas observadas, vouchers de depósitos para el pago de las facturas, Registro de Compras, Libro de Caja, PDT Planilla Electrónica y copias de los documentos de nacional de identidad de las personas involucradas en las transacciones.

Que respecto a las multas impugnadas señala que éstas deben ser dejadas sin efecto toda vez que se encuentra acreditada la realización de las operaciones observadas por la Administración.

[Firma manuscrita]

1

[Firma manuscrita]



Tribunal Fiscal

Nº 02915-8-2017

Que en cuanto a la suspensión del procedimiento de cobranza coactiva, alegada por la recurrente, cabe señalar que no corresponde que tal pretensión se plantee en la vía del procedimiento contencioso tributario, sino en el procedimiento coactivo que se hubiera iniciado, y en caso que éste no se siga conforme a ley, cabe formular la queja prevista por el artículo 155° del Código Tributario.

Con los vocales Izaguirre Llampasi, Falconí Sinche, e interviniendo como ponente la vocal Huertas Lizarzaburu.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº 1150140002006/SUNAT de 21 de noviembre de 2016.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.


HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA


FALCONÍ SINCHE
VOCAL


IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL


Huerta Llanos
Secretario Relator
HL/HL/TR/gys



Tribunal Fiscal

Nº 02938-8-2017

EXPEDIENTE Nº : 8416-2013
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : La Libertad
FECHA : Lima, 31 de marzo de 2017

VISTA la apelación interpuesta por _____, con Registro Único de Contribuyente Nº _____, contra la Resolución de Intendencia Nº 0660140008572/SUNAT de 30 de enero de 2013, emitida por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación Nº 064-003-0019170 y 064-003-0019171, giradas por el Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2011 y enero de 2012, y las Resoluciones de Multa Nº 064-002-0038581 y 064-002-0038582, emitidas por la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que las Resoluciones de Determinación Nº 064-003-0019170 y 064-003-0019171 fueron mal emitidas por la Administración, debido a que no cumplen con lo dispuesto en el numeral 6 del artículo 77º Código Tributario, al no indicar el motivo correcto, y al hacer referencia al Anexo Nº 1 de la resolución de multa; y la reclamación y la apelación se hace a las resoluciones de determinación y no a los anexos.

Que anota que en el Anexo Nº 1 de las citadas resoluciones se indica que fueron emitidas por operaciones no reales, y por no exhibir comprobantes de pago originales de compras, siendo que en el Anexo Nº 3 folio 4/10 en el detalle de los reparos al crédito fiscal, se hace referencia que las operaciones con su proveedor _____ no son reales, basándose en el comportamiento tributario de ese proveedor al no proporcionarle sus libros contables.

Que refiere que entregó al auditor de la Administración toda la documentación que tenía en su poder y que brindó las explicaciones del caso respecto a la documentación que no tenía; asimismo, indica que se debe tener en cuenta que es una pequeña empresa en formación y que no contaba con todos los controles internos que se necesitan, al no tener el recurso humano para tal fin; que su contador es un trabajador independiente que labora en la ciudad de Trujillo; y que sus operaciones las realiza en el poblado de Retama - Huamachuco.

Que menciona que no se ha tomado en cuenta los vouchers de depósitos bancarios que realizó en la cuenta corriente del proveedor, por las compras realizadas por la suma de S/. 119 900,00, considerando lo dispuesto en el artículo 44º de la Ley del Impuesto General a las Ventas; y que el auditor le había solicitado en dos oportunidades dichos documentos, primero solicitándole copias y luego los originales; que figuraba la deuda en su Libro de Inventarios, y las facturas en el Registro de Compras, y la salida del dinero en el Libro Caja; que entregó la tarjeta de propiedad del vehículo de la empresa, en el cual se había trasladado parte de la mercadería adquirida al mencionado proveedor, con la factura y guía que él entregó; y que por esas razones considera que se le solicitó la mencionada documentación que al final no se ha tomado en cuenta, además presentó copia de las declaraciones juradas por IGV – RENTA y declaración anual de Renta del proveedor, que había manifestado que no había declarado ventas, lo que queda desvirtuado con dichas declaraciones.

Que por su parte, la Administración sostiene que producto del procedimiento de fiscalización realizado a la recurrente determinó reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de octubre a diciembre de 2011 y enero de 2012, por comprobantes de pago correspondientes a operaciones no reales, por no acreditar la causalidad por el destino de los bienes adquiridos, así detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario.

Que anota que en relación al reparo por operaciones no reales que la recurrente no presentó documentación que sustente y acredite la efectiva realización de las operaciones de compra



Tribunal Fiscal

Nº 02938-8-2017

constitúan infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias el no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyeran en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generaran aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generaran la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del mencionado código, modificada por Decreto Legislativo Nº 981, aplicable a las personas y entidades generadoras de rentas de tercera categoría¹⁶, la sanción aplicable a la referida infracción era una multa equivalente al 50% del tributo omitido, entre otras.

Que la Nota 21 de la indicada tabla establecía que tratándose de tributos administrados y/o recaudados por la SUNAT, el tributo omitido o el saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente o pérdida indebidamente declarada, será la diferencia entre el tributo resultante o el saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida del período o ejercicio gravable, obtenido por autoliquidación o, en su caso, como producto de la fiscalización, y el declarado como tributo resultante o el declarado como saldo, crédito u otro concepto similar o pérdida de dicho período o ejercicio, agregando que para estos efectos no se tomará en cuenta los saldos a favor de los períodos anteriores ni los pagos, ni las pérdidas netas compensables de ejercicios anteriores, ni los pagos anticipados y compensaciones efectuadas.

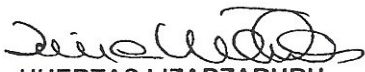
Que dado que la deuda contenida en las Resoluciones de Multa Nº 064-002-0038581 y 064-002-0038582 ha sido calculada en función al tributo omitido, establecido en las Resoluciones de Determinación Nº 064-003-0019170 y 064-003-0019171, las que han sido mantenidas por esta instancia, por lo que se ha configurado la infracción del numeral 1 del artículo 178º del Código Tributario, advirtiéndose que el monto de la sanción ha observado lo dispuesto por la Tabla I del aludido código; en consecuencia, corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Con las vocales Huertas Lizarzaburu, Izaguirre Llampasi, e interviniendo como ponente el vocal Falconi Sinche.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº 0660140008572/SUNAT de 30 de enero de 2013.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.


HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA


FALCONI SINCHE
VOCAL


IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL


Huerta Llanos
Secretario Relator
FS/HLL/RC/gys

¹⁶ Como es el caso de la recurrente, según se aprecia de su Comprobante de Información Registrada (foja 626).



Tribunal Fiscal

N° 03131-4-2017

EXPEDIENTE N° : 16964-2012
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multa
PROCEDENCIA : Piura
FECHA : Lima, 7 de abril de 2017

VISTA la apelación interpuesta por [redacted], con RUC N° [redacted] contra la Resolución de Intendencia N° 085-014-0001839 de 20 de agosto de 2012, emitida por la Intendencia Regional Piura de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 082-003-0003960 a 082003-0003964 giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a mayo de 2009 y las Resoluciones de Multa N° 082-002-0003471 a 082-002-0003475, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente señala que la Administración desconoce sus compras atribuyéndoles la calidad de no reales, basándose en que sus proveedores no contaban ni habían solicitado la licencia de funcionamiento respectiva, pese a no ser este un requisito para poder realizar actividades comerciales, citando lo resuelto por este Tribunal mediante las Resoluciones N° 252-4-1197 y 1858-3-2004, que establecen que el hecho que el emisor del comprobante de pago carezca de licencia de funcionamiento, no constituye causal para que se repare el crédito fiscal; así como, que al momento de que la Administración realice la verificación y no se encuentre a los sujetos emisores de los comprobantes de pago no implica automáticamente que el domicilio fiscal haya sido falso en el momento en que se realizó la operación.

Que sostiene que ha acreditado que las operaciones realizadas con sus proveedores son reales con la presentación de las proformas de las cotizaciones de los bienes y servicios que requería; y la declaración jurada legalizada de [redacted] en la que confirma que las compras corresponden a la realidad.

Que finalmente señala haber reconocido las operaciones realizadas con sus proveedores mediante su declaración anual de operaciones con terceros correspondiente de los meses de enero a mayo de 2009, registrando las mismas conforme a ley.

Que por su parte, la Administración señala que de la revisión de los resultados de los requerimientos emitidos durante el procedimiento de fiscalización, determinó que la recurrente no acreditó de manera fehaciente que las compras efectuadas a sus proveedores [redacted] en los meses de enero a mayo de 2009 correspondan a operaciones reales, por lo que reparó el crédito fiscal de tales adquisiciones, determinando la omisión del pago del Impuesto General a las Ventas de los periodos de enero a mayo de 2009.

Que mediante Carta N° 090083205870-01 y Requerimiento N° 0821090000364, notificados el 23 de setiembre de 2009, de fojas 485 a 487, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización respecto del Impuesto General a las Ventas de los periodos de enero a mayo de 2009, como consecuencia del cual formuló reparos al crédito fiscal de dichos periodos por operaciones no reales, emitiendo las Resoluciones de Determinación N° 082-003-0003960 a 082003-0003964 giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a mayo de 2009 y las Resoluciones de Multa N° 082-002-0003471 a 082-002-0003475, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que de lo expuesto, se tiene que la materia de controversia se centra en determinar si el reparo por operaciones no reales y las resoluciones de multa impugnadas se encuentran conforme a ley.

[Handwritten signature]



Tribunal Fiscal

N° 03131-4-2017

... y ... que demostrarían que las operaciones realizadas entre estos últimos fueron reales.

Que dado que la recurrente no ha acreditado que las operaciones de compra contenidas en las facturas observadas sean reales, se concluye que el reparo al crédito fiscal por operaciones no reales ha sido realizado conforme a ley, por lo que procede confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que mediante la Declaración Anual de Operaciones con Terceros del periodo 2009 por los meses de enero a mayo de 2009, ha reconocido como sus proveedores a ... y ..., es preciso anotar que el solo hecho de presentar una declaración jurada no implica que las operaciones de compras contenidas en las facturas observadas sean reales.

Que carece de sustento lo señalado por la recurrente en el sentido que indica que la Administración desconoce sus copras basándose en que sus proveedores carecían de Licencia de Funcionamiento, puesto que el reparo materia de análisis obedece a que la recurrente no acreditó con documentación sustentatoria la fehaciencia de las operaciones de compras observadas.

Resoluciones de Multa N° 082-002-0003471 a 082-002-0003475

Que de conformidad con el numeral 1 del artículo 178° del citado Código, sustituido por Decreto Legislativo N° 953, constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que en el presente caso, las Resoluciones de Multa N° 082-002-0003471 a 082-002-0003475, de fojas 569 a 573, fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, vinculadas al Impuesto General a las Ventas de enero a mayo de 2009 establecido en las Resoluciones de Determinación N° 082-003-0003960 a 082003-0003964.

Que teniendo en cuenta que los reparos que motivaron las resoluciones de determinación antes referidas han sido confirmados en esta instancia, procede igualmente confirmar las resoluciones de multa recurridas y la resolución apelada en este extremo.

Con los vocales Flores Talavera, Fuentes Borda y Amico de las Casas e interviniendo como ponente la vocal Amico de las Casas.


RESUELVE:


CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 085-014-0001839 de 20 de agosto de 2012.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE


FUENTES BORDA
VOCAL


AMICO DE LAS CASAS
VOCAL


Sanchez Gómez
Secretaria Relatora
AC/MR/rsc.



Tribunal Fiscal

N° 07812-5-2017

EXPEDIENTE N° : 14104-2011
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 5 de setiembre de 2017

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. N°), contra la Resolución de Intendencia N° 0260140058377/SUNAT de 20 de abril de 2011, emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, en el extremo que declaró infundada¹ la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0081458, 024-003-0081459 y 024-003-0081464, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero, febrero y julio de 2009 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0124278 y 024-002-0124279, giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que durante la fiscalización realizada presentó elementos que sustentaban la adquisición de mercadería, pese a lo cual la Administración determinó que las operaciones realizadas eran no reales, tan solo por el hecho de no contar con el kardex respectivo, lo que no resulta motivo suficiente, toda vez que la mercadería adquirida es indispensable para la producción del producto que exporta y que no pueden afectarle las circunstancias propias de sus proveedores tales como el hecho de que figuren como no habidos o no hallados, agregando que para la cancelación de las operaciones se utilizaron medios de pago.

Que añade que durante el proceso de fiscalización el auditor no efectuó el análisis de contabilidad, cruce de información con proveedores, verificación de los documentos que sustenten el transporte, ni la entrega y almacenamiento de la mercadería, asimismo refiere que en la etapa de apelación adjunta Actas debidamente firmadas por sus proveedores en las que declaran que las ventas realizadas constituyen operaciones reales, por lo que las compras realizadas se encuentran debidamente acreditadas, debiendo dejarse sin efecto el reparo realizado, así como la infracción detectada.

Que la Administración señala que producto de la fiscalización realizada a la recurrente, determinó reparos al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a julio de 2009 por operaciones no reales efectuadas con diversos proveedores, puesto que no presentó documentación sustentatoria que acredite la realización de la operación, no exhibió ni presentó ordenes de pedido, ni controles de ingreso y salida de mercadería y si bien exhibió algunas guías de remisión remitente, éstas no consignaban todos los datos, ni los medios de pago respectivos.

Que se verifica en autos que mediante Orden de Fiscalización N° 090023266712 (foja 1068), la Carta N° 090023266712-01-SUNAT (foja 1069)² y Requerimientos N° 0221090002281³ (fojas 1058 y 1059),

¹ Mediante la apelada se declaró también infundada la reclamación contra las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0081460 a 024-003-0081463, 024-003-0081465 y 024-003-0081466, emitidas por el Impuesto General a las Ventas de marzo a junio, agosto y setiembre de 2009; y la Resolución de Multa N° 024-002-0124280, girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, no obstante, tal extremo no es materia de autos, pues la Administración elevó únicamente el extremo de la apelación referido a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0081458, 024-03-0081459 y 024-003-0081464 y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0124278 y 024-002-012479 y respecto de los demás valores se declaró inadmisibles la apelación presentada (foja 1574).

² Notificada mediante acuse de recibo, de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 1070).

³ Notificado mediante acuse de recibo, de conformidad con lo establecido en el inciso a) del artículo 104° del Código Tributario (foja 1060).



Tribunal Fiscal

N° 07812-5-2017

Que las Resoluciones de Multa N° 024-002-0124278 y 024-002-0124279 fueron giradas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario¹⁰, por los reparos por operaciones no reales y por la utilización de comprobantes girados a nombre de terceros, formulados en los períodos de enero y febrero de 2009, los mismos que han sustentado la emisión de las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0081458 y 024-003-0081459, y que ha sido mantenido en esta instancia, por lo que corresponde emitir similar pronunciamiento y, por tanto, mantener las resoluciones de multa y confirmar la apelada en tal extremo.

Con las vocales Márquez Pacheco y Barrantes Takata, e interviniendo como ponente la vocal Terry Ramos.

RESUELVE:


CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 0260140058377/SUNAT de 20 de abril de 2011

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


MARQUEZ PACHECO
VOCAL PRESIDENTE


BARRANTES TAKATA
VOCAL


TERRY RAMOS
VOCAL


Jiménez Suárez
Secretaria Relatora
TR/JS/ML/jcs.

¹⁰ Que el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, establece que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.



Tribunal Fiscal

Nº 08219-2-2017

EXPEDIENTE N° : 9381-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : La Libertad
FECHA : Lima, 15 de setiembre de 2017

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 0660140011662/SUNAT, emitida el 30 de noviembre de 2016 por la Intendencia Regional La Libertad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 064-003-0027246 a N° 064-003-0027257 y las Resoluciones de Multa N° 064-002-0052458 a N° 064-002-0052466, giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2014 y la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente, reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a setiembre de 2014, por operaciones no reales y, además detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.


Que la recurrente sostiene que la Administración consideró que sus operaciones comerciales con sus proveedores no son reales, debido a que solo se sustentó en el hecho que no indicó el número de teléfono de sus proveedores ni D.N.I. de sus vendedores, así como por no haber consignado en las cotizaciones y órdenes de compra los sellos ni firmas de recepción y no valoró todos los documentos probatorios que proporcionó en fiscalización.

Que anota que la Administración no le otorgó el plazo establecido en el artículo 75° del Código Tributario, para realizar sus descargos a las observaciones formuladas en el procedimiento de fiscalización, lo que acarrea la nulidad de los valores impugnados; asimismo, señala que la apelada no se ha pronunciado sobre todos los fundamentos expuestos en su reclamación, por lo que esta deviene en nula.

Que afirma, que presentó recibos de caja con los que sustentó la cancelación de los pagos a sus proveedores, sin embargo, al emitir el Resultado de Requerimiento N° 0622160000158, no se valoró dicho documento, asimismo invoca los criterios expuestos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0120-5-2002, N° 03070-5-2003, N° 0017-5-2004, N° 06441-5-2005, N° 11351-2-2007, N° 987-2-2009, N° 13982-1-2012, N° 4343-2-2003, N° 3201-2-2004, N° 0883-4-2007, N° 0320-1-2005, N° 5881-5-2004 y N° 2058-5-2002.

Que además agrega que los gastos incurridos para realizar sus actividades principales, cumplen con el principio de causalidad.

Que en el presente caso, se tiene que producto de la fiscalización parcial iniciada a la recurrente con Carta N° 160063388430-01-SUNAT y Requerimiento N° 0621160000054 (folios 1082 y 1083), respecto de los elementos de las operaciones de compras y adquisiciones, la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General de las Ventas de enero a setiembre de 2014, por operaciones no reales, asimismo, detectó la comisión de la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que dio lugar a la emisión de los valores impugnados (folios 1209 a 1234).

  1 



Tribunal Fiscal

N° 08219-2-2017

percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente, según Comprobante de Información Registrada, la sanción por la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente, ó 15% de la pérdida indebidamente declarada, ó 100% del monto obtenido indebidamente.

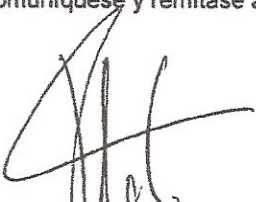
Que dado que las citadas resoluciones de multas (folios 1214 a 1222) giradas por la infracción prevista en el numeral 1 del artículo 178° del aludido código, han sido calculadas en función al 50% del tributo omitido establecido en las Resoluciones de Determinación N° 064-003-0027246 a N° 064-003-0027254, al haberse establecido que estas deben mantenerse, corresponde también mantener aquellas y, en consecuencia, confirmar la apelada en este extremo.

Con los vocales Velásquez López Raygada con su voto discrepante en parte y Queuña Díaz, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Castañeda Altamirano.


RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 0660140011662/SUNAT de 30 de noviembre de 2016.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos


CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL


QUEUÑA DÍAZ
VOCAL


Charca Huascope
Secretario Relator
CA/CH/SF/njt.



Tribunal Fiscal

N° 08886-2-2017

EXPEDIENTE N° : 5130-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 5 de octubre de 2017

VISTA la apelación interpuesta por contra la Resolución de Intendencia N° 0150140013115, emitida el 2 de febrero de 2017 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° 012-003-0071254 y N° 012-003-0071255 y las Resoluciones de Multa N° 012-002-0028229 y N° 012-002-0028230, giradas por Impuesto General a las Ventas de agosto y setiembre de 2015 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente, reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de agosto y setiembre de 2015, por no acreditar la efectiva recepción de los bienes y/o la efectiva presentación de los servicios por sus proveedores y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que la recurrente sostiene que la apelada es nula por falta de valoración de medios probatorios ofrecidos durante el procedimiento de fiscalización, debido a que debió otorgar mérito probatorio a los documentos presentados mediante Expediente N° 000-TI002-2016-208347-8 de 4 de abril de 2016, los cuales fueron entregados con posterioridad al cierre del requerimiento emitido al amparo del artículo 75° del Código Tributario, pero antes de la notificación de los referidos valores, esto es, antes que culminara el procedimiento de fiscalización e invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 807-2-99, N° 0078-1-2000, N° 09725-5-2004, N° 00816-3-2004, N° 01801-5-2009, N° 14160-8-2013, N° 07111-8-2014 y N° 12408-8-2015.

Que agrega que la apelada es nula por cuanto en la reclamación la Administración debió valorar los referidos documentos en aplicación del principio de verdad material y precisa que el artículo 75° del Código Tributario solo se señala que los medios probatorios que se presenten fuera del plazo no serán merituados en el procedimiento de fiscalización o verificación, mas no en reclamación, por lo que tienen pleno mérito probatorio, al no haber sido requeridos de manera expresa, encontrándose en la excepción del artículo 141° del citado código e invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00489-2-1999 y N° 06738-3-2004.

Que refiere que cumplió con presentar el íntegro de los documentos mínimos que constituyen un “indicio razonable” para sustentar la fehaciencia de sus adquisiciones, tales como sus registros contables y el Oficio N° 380-2014/PROINVERSION/DSI, que acredita el cumplimiento del compromiso de inversión del proyecto “Las Bambas”,

Que agrega que todas sus adquisiciones fueron destinadas a cumplir el referido compromiso de inversión y que acreditó ello con todos los medios de prueba que presentó, asimismo, la Administración tenía la carga de la prueba e invoca la Resolución N° 20 de 30 de julio de 2015 con Expediente N° 5865-2011, emitida por la Corte Suprema de Justicia.

Que afirma que la Administración debió realizar cruces de información de conformidad con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 11351-2-2007, efectuar una valoración conjunta de los medios de prueba según lo señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 17950-1-2012 y N° 05370-8-2014 y desplegar una inspección de campo en donde se verificase la utilización efectiva de los bienes y servicios.

Que en el presente caso, se tiene que producto de la fiscalización parcial del Impuesto General a las Ventas de agosto y setiembre de 2015, iniciada con Carta N° 150011488960-01 SUNAT y Requerimiento



Tribunal Fiscal

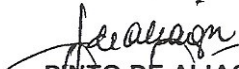
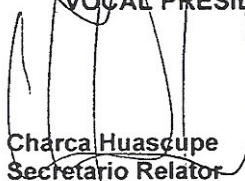
Nº 08886-2-2017


Con los vocales Pinto de Aliaga y Velásquez López Raygada, e interviniendo como ponente el vocal Castañeda Altamirano.


RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 0150140013115 de 2 de febrero de 2017.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


PINTO DE ALIAGA
VOCAL PRESIDENTA

Charca Huasupe
Secretario Relator
CA/CH/SMF/njt.


CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL


VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL



Tribunal Fiscal

Nº 09338-8-2017

EXPEDIENTE N° : 10510-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 20 de octubre de 2017

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente N°
contra la Resolución de Intendencia N° 0260140150590/SUNAT de 30 de junio de 2017,
emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria,
en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N°
023-003-0335134, 023-003-0335136 a 023-003-0335144, giradas por el Impuesto General a las Ventas de
febrero y abril a diciembre de 2012¹.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente manifiesta que sí exhibió los medios de pago utilizados a efectos de cancelar las adquisiciones, a pesar de que sus operaciones no superaban los importes establecidos por ley, así como las órdenes de servicios, los estados de cuenta bancarios en soles, las letras de descuentos, y la planilla de documentos y cobranzas del banco, así como las guías de remisión que sustentan el traslado, por lo que el reparo formulado por la Administración debe ser levantado.

Que refiere que los comprobantes de pago reparados cuentan con sus respectivas guías de remisión que sustentan el motivo del traslado, siendo que la ausencia de firma de dicha guía no conlleva al incumplimiento de las disposiciones previstas en el Reglamento de Comprobantes de Pago.

Que indica que se tiene elementos de prueba que acreditan la realidad de sus operaciones, para lo cual invoca las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 0120-5-2002, 01923-4-2000 y 01145-1-2005.

Que por su parte, la Administración señala que reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas toda vez que la recurrente no sustentó con elementos de prueba que, de manera razonable y suficiente, permitan acreditar la fehaciencia de las operaciones consignadas en las facturas emitidas por sus proveedores.

Que indica que se realizaron cruces de información con los proveedores que resultaron infructuosos, pues estos no proporcionaron documentación y/o información que permitan acreditar la realización de las operaciones con la recurrente, y que de la información disponible en sus sistemas se puede concluir que dichos proveedores no tiene capacidad económica, operativa ni financiera para desarrollar operaciones.

Que refiere que en etapa de reclamación la recurrente presentó declaraciones juradas de los citados proveedores, en las que afirman haber realizado operaciones con aquel, sin embargo, dichos documentos no constituyen prueba de la realización de las operaciones observadas, más aún si en los cruces de información los proveedores no cumplieron con acreditar la realización de las operaciones con la recurrente.

Que aduce que el reparo no se sustenta en el incumplimiento de sus proveedores, sino en la falta de acreditación de la realización de las operaciones por parte de la recurrente, siendo que las observaciones efectuadas a los proveedores constituyen elementos adicionales que evidencian la no realización de las operaciones observadas.

¹ La resolución apelada declaró la procedencia de oficio con relación a las Resoluciones de Determinación N° 024-003-0335133 y 024-003-0335135, giradas por el Impuesto General a las Ventas de los períodos enero y marzo de 2012, y las Resoluciones de Multa N° 024-002-0247445 a 024-002-0247454, giradas por las infracciones tipificadas por el numeral 5 del artículo 175° y el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, disponiendo la extinción de dichos valores en virtud de lo establecido por el numeral 11.1 del artículo 11 del Decreto Legislativo N° 1257, que aprobó el Fraccionamiento Especial de Deudas Tributarias y otros ingresos administrados por la SUNAT (FRAES); extremo que no ha sido cuestionado por la recurrente.

D S V

1



Tribunal Fiscal

Nº 09338-8-2017

Que considerando que el reparo ha sido mantenido por esta instancia, se advierte que tuvo efectos en los arrastres del saldo a favor lo que influyó en los meses de agosto, setiembre y octubre de 2012, por lo que la reliquidación efectuada por la Administración por los citados períodos se encuentra arreglada a ley.

Que en cuanto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que durante el procedimiento de fiscalización exhibió los medios de pago utilizados a efectos de cancelar las adquisiciones a pesar de que sus operaciones no superaban los importes establecidos por ley, así como las órdenes de servicios, los estados de cuenta bancarios en soles, las letras de descuentos, la planilla de documentos y cobranzas del banco, cabe señalar que tales documentos vinculados con las operaciones observadas no fueron presentados en dicha fiscalización puesto que este Tribunal ha analizado todos los medios probatorios presentados en dicho procedimiento que supuestamente desvirtuarían los reparos formulados por la Administración, siendo que los referidos medios probatorios no obran en el expediente y que la propia Administración dejó constancia en los resultados de sus requerimientos que no fueron exhibidos y/o proporcionados, por lo que carece de sustento lo alegado al respecto.

Que respecto a los argumentos de la recurrente referidos a que el incumplimiento en el llenado de las guías de remisión no conllevan al incumplimiento de las disposiciones previstas en el Reglamento de Comprobantes de Pago, cabe señalar que la recurrente durante el procedimiento de fiscalización analizado en los considerandos precedentes no presentó las guías de remisión que sustentarían el traslado de los bienes adquiridos, por lo que no se puede verificar lo indicado por el contribuyente, debiendo precisarse que no existe alguna otra documentación que acredite el traslado de los bienes descritos en las facturas observadas y, en tal sentido, no resulta pertinente la invocación de las resoluciones señaladas por la recurrente.

Que en cuanto a las resoluciones del Tribunal Fiscal invocadas por la recurrente, cabe señalar que la actuación de la Administración y lo resuelto por esta instancia con relación al reparo se ajusta a dichos criterios jurisprudenciales, careciendo de sustento lo alegado en contrario.

Que con relación a las declaraciones juradas de los proveedores observados, en las que afirman haber realizado operaciones con la recurrente presentados en la reclamación (fojas 549 a 554); cabe mencionar dichos documentos no constituyen prueba de la realización de las operaciones observadas, más aún si en los cruces de información efectuados no cumplieron con acreditar la realización de las operaciones con la recurrente.

Con las vocales Huertas Lizarzaburu, Izaguirre Llampasi e interviniendo como ponente el vocal Falconí Sinche.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº 0260140150590/SUNAT de 30 de junio de 2017, en el extremo impugnado.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.


HUERTAS LIZARZABURU
VOCAL PRESIDENTA


FALCONÍ SINCHE
VOCAL


IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL


Huerta Planos
Secretario Relator
FS/HLL/MC/gys



Tribunal Fiscal

N° 09404-3-2017

EXPEDIENTE N° : 11885-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas
PROCEDENCIA : Tacna
FECHA : Lima, 24 de octubre de 2017

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° contra la Resolución de Intendencia N° 1160140005816/SUNAT emitida el 10 de agosto de 2017 por la Intendencia Regional Tacna de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 114-003-0016028, girada por el Impuesto General a las Ventas de julio de 2015.

CONSIDERANDO:

Que la recurrente sostiene que la resolución de determinación impugnada ha sido girada por el reparo al crédito fiscal por operaciones no fehacientes, no obstante, en el resultado del requerimiento se ha dejado constancia que exhibió las facturas observadas, las guías de remisión remitente y transportista y los vouchers de depósito, y asimismo, refiere que solicitó al proveedor su Registro de Ventas respecto a las operaciones supuestamente no fehacientes, en el cual se aprecia que aquélla anotó dichas facturas.

Que la Administración señala que reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de julio de 2015, toda vez que la recurrente no acreditó fehacientemente las operaciones de compra.

Que de lo actuado se advierte que como resultado de un procedimiento de fiscalización, la Administración emitió, entre otras, la Resolución de Determinación N° 114-003-0016028 por el Impuesto General a las Ventas de julio de 2015 (folios 584 a 588 y 604), siendo materia en controversia el reparo al crédito fiscal de dicho período, por no sustentar la fehaciencia de las operaciones de compra, así como la modificación del importe del saldo a favor del mes anterior determinado por la recurrente¹.

Operaciones no fehacientes

Que de conformidad con el artículo 18° del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por Decreto Legislativo N° 1116², 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.

Que el citado artículo agrega que sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes: a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

¹ Cabe precisar que la Administración también reparó la base imponible del Impuesto General a las Ventas de julio de 2015, por diferencias entre lo anotado en el Registro de Ventas y lo declarado, así como reparó el crédito fiscal por no haber sustentado las diferencias en la determinación de la prorrata a aplicar por operaciones gravadas y no gravadas de dicho período (folios 584 y 588), los cuales no han sido cuestionados por la recurrente.

² Vigente desde el 1 de agosto de 2012.



Tribunal Fiscal

N° 09404-3-2017

Que sin perjuicio de ello, a título ilustrativo es del caso indicar que dicho documento por sí solo no acredita la fehaciencia de las operaciones observadas, siendo que de conformidad con el criterio antes citado, no basta con los registros contables para acreditar la efectiva realización de las operaciones.

Saldo a favor del mes anterior

Que el artículo 25° de la Ley del Impuesto General a las Ventas, ya citada, establece que cuando en un mes determinado el monto del crédito fiscal sea mayor que el monto del impuesto bruto, el exceso constituirá saldo a favor del sujeto del impuesto, siendo que este saldo se aplicará como crédito fiscal en los meses siguientes hasta agotarlo.

Que de autos se advierte que en la declaración del Impuesto General a las Ventas de julio de 2015 la recurrente consignó como saldo a favor del período anterior el importe de S/. 14 643,00 (folio 467).

Que no obstante como resultado de la fiscalización efectuada, por el período junio de 2015, se emitió la Resolución de Determinación N° 114-003-0016027 (folio 603), en la que se estableció como saldo a favor aplicable al mes siguiente, el importe de S/. 2 633,00⁵.


Que en tal sentido, la Administración determinó el Impuesto General a las Ventas de julio de 2015, modificando el importe del saldo a favor del mes anterior declarado por la recurrente, considerando el saldo a favor establecido en la Resolución de Determinación N° 114-003-0016027, de acuerdo con la norma antes glosada, lo que se encuentra arreglado a ley.

Con los vocales Casalino Mannarelli, Queuña Díaz y Sarmiento Díaz, e interviniendo como ponente el vocal Queuña Díaz.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia N° 1160140005816/SUNAT de 10 de agosto de 2017, en el extremo impugnado.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.


CASALINO MANNARELLI
VOCAL PRESIDENTA


QUEUÑA DÍAZ
VOCAL


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


Barrera Vásquez
Secretaría Relatora
QD/BV/SR/ra

⁵ La que fue notificada el 18 de enero de 2017 (folio 605), y no ha sido impugnada, según se advierte de la Ficha del Valor y del documento denominado "Reporte de expedientes impugnatorios por deudor tributario" (folios 675 y 676).



Tribunal Fiscal

N° 09598-2-2017

EXPEDIENTE N° : 8496-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 27 de octubre de 2017

VISTA la apelación interpuesta por _____ contra la Resolución de Intendencia N° 0150140013375, emitida el 26 de mayo de 2017 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° 012-003-0075094 y la Resolución de Multa N° 012-002-0028920, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2013 y por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que la Administración señala que como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente, reparó el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, por gastos no acreditados con documentación sustentatoria fehaciente y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

Que la recurrente sostiene que los servicios de almacenaje, conversión y empaque de la mercadería que le brindó _____, están acreditados con los informes que presentó y son servicios fehacientes.

Que indica que no correspondía que se le desconociera el contrato de locación de servicios con _____ en base a la Resolución del Tribunal Fiscal N° 06379-5-2005, debido a que en esta la recurrente no presentó otro tipo de documentos que respaldaran la efectiva prestación de los servicios, lo que en su caso sí ocurrió, asimismo, agrega que se analizó cada medio probatorio en forma individual y no en conjunto, que cumplió con acreditar que no contaba con personas dedicadas a las labores de administración de almacenes y operaciones y que de la valoración conjunta de todos los documentos que presentó se apreciaba que existían indicios de la fehaciencia efectiva de los servicios observados.

Que señala que antes de la notificación de los valores impugnados, mediante escrito de 16 de agosto de 2016, presentó información y documentación que evidenciaba la efectiva prestación de los servicios observados, sin embargo, esta no fue merituada en el procedimiento de fiscalización al ser extemporánea, por lo que en la etapa de reclamación resultaba aplicable el artículo 141° del Código Tributario y correspondía que la Administración las meritudara, debido a que no fue solicitada expresamente en el procedimiento de fiscalización, sino en forma genérica, por lo que invoca la aplicación del criterio contenido en las Resoluciones N° 06738-3-2004, N° 02407-2-2003 y N° 000489-2-1999.

Que respecto a la resolución de multa afirma que cumplió con cancelar el monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas, por lo que de conformidad con el artículo 141° del Código Tributario, correspondía que se admitieran a trámite los medios probatorios presentados el 16 de agosto de 2016 y se dejara sin efecto dicho valor.

Que en el presente caso, se tiene que producto de la fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, iniciada con Carta N° 150011468840-01 SUNAT y Requerimiento N° 0121150000240 (folios 3151, 3057 y 3058), la Administración reparó dicho tributo y periodo, por gastos no acreditados con documentación sustentatoria fehaciente y detectó la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, lo que dio lugar a los valores impugnados (folios 3219, 3220 y 3256 a 3268).



Tribunal Fiscal

Nº 09598-2-2017

Que la invocación a lo previsto en el artículo 141° del Código Tributario, no resulta atendible, por cuanto este solo es de aplicación cuando se presenten medios probatorios en instancia de reclamación, lo que no ocurrió en el caso de autos.

Resolución de Multa Nº 012-002-0028920 – Infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario

Que el numeral 1 del artículo 178° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo Nº 133-2013-EF, establece que constituye infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Que según la Tabla I de Infracciones y Sanciones del citado código, aplicable a personas y entidades generadoras de renta de tercera categoría, como es el caso de la recurrente, según Comprobante de Información Registrada (folio 3205), la sanción por la referida infracción es una multa equivalente al 50% del tributo omitido, o 50% del saldo, crédito u otro concepto similar determinado indebidamente ó 15% de la pérdida indebidamente declarada ó 100% del monto obtenido indebidamente.

Que de la mencionada resolución de multa y su anexo (folios 3313 y 3314), se aprecia que fue girada sobre la base del reparo formulado al Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, que sustenta la emisión de la Resolución de Determinación Nº 012-003-0075094, el cual fue mantenido en la presente instancia, al verificarse que se formularon de acuerdo a ley, en consecuencia, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario, por lo que corresponde confirmar la apelada en este extremo.

Que el informe oral solicitado se llevó a cabo con la presencia de los representantes de ambas partes, según constancia del Informe Oral Nº 1165-2017-EF/TF.

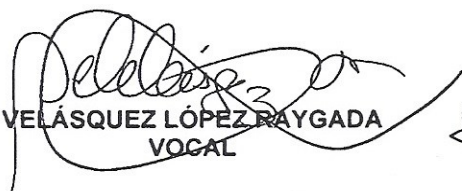
Con los vocales Velásquez López Raygada y Sarmiento Díaz, a quien se llamó para completar Sala, e interviniendo como ponente el vocal Castañeda Altamirano.

RESUELVE:

CONFIRMAR la Resolución de Intendencia Nº 0150140013375 de 26 de mayo de 2017.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.


CASTAÑEDA ALTAMIRANO
VOCAL


VELÁSQUEZ LÓPEZ RAYGADA
VOCAL


SARMIENTO DÍAZ
VOCAL


Charca Huascope
Secretario Relator
CA/CH/SMF/njt.