



## ¿PRINCIPIO O ESTÁNDAR DE PRUEBA?:

EL ENTENDIMIENTO DEL TRIBUNAL FISCAL SOBRE LA FEHACIENCIA EN LA DEDUCCIÓN DE LOS GASTOS DEL IMPUESTO A LA RENTA DE TERCERA CATEGORÍA DE SUJETOS DOMICILIADOS DURANTE LOS AÑOS 2015-2018

## Principle or standard of evidence?:

The understanding of the Peruvian Tax Court about the principle of reliability for the deduction of expenses for the determination of Corporate Income Tax for taxpayers domiciled in Peru during the years 2015 to 2018

Sandra Escudero-Whu\*

DLA Piper Perú

---

\* Bachiller en Derecho en la Pontificia Universidad Católica del Perú. Asociada junior del área tributaria de DLA Piper Perú. ORCID iD: 0000-0003-2263-367X. Contacto: sescudero@dlapiper.pe

**Resumen:**

El presente artículo tiene como finalidad analizar el entendimiento del Tribunal Fiscal sobre el principio de fehaciencia para la deducción de gastos en la determinación del Impuesto a la Renta (en adelante, "IR") de tercera categoría de los sujetos domiciliados.

Para estos efectos, se analizarán los conceptos de reglas, principios y estándares de pruebas conforme a lo desarrollado en la doctrina; asimismo, se realizará un análisis comparativo de las leyes y jurisprudencia emitidas en Chile y Argentina. Finalmente, se revisarán los pronunciamientos del Tribunal Fiscal peruano emitidos durante los ejercicios 2015 a 2018.

**Abstract:**

The purpose of this article is to discuss the understanding of the Peruvian Tax Court about the principle of reliability for the deduction of expenses in order to determine the Income Tax for taxpayers domiciled in Peru.

To this regard, we are going to explain the legal concepts of principles, rules, and standards of evidence in accordance with the doctrine. In addition, we are going to compare the Peruvian's legislation and jurisprudence with the Chilean's and Argentinian's. Finally, we are going to analyze the jurisprudence issued by Peruvian Tax Court during the years 2015 to 2018.

**Palabras clave:**

Fehaciencia – Carga de la prueba – Estándar probatorio – Teoría de la prueba – Deducción de gastos – Impuesto a la renta – Tribunal Fiscal

**Keywords:**

Reliability – Burden of proof – Standard of evidence – Deduction of expenses – Income tax – Peruvian Tax Court

**Sumario:**

1. Introducción – 2. Estado de la cuestión – 3. Marco teórico normativo – 4. El principio de fehaciencia – 5. El principio de fehaciencia como estándar de prueba – 6. Casación N° 3956-2016-LIMA – 7. Conclusiones – 8. Lista de referencias

## 1. INTRODUCCIÓN

A diferencia de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV), la Ley de Impuesto a la Renta (IR) no ha regulado el contenido relativo a la realidad de las operaciones dentro de sus disposiciones. No obstante ello, dicho concepto ha sido desarrollado bajo el **principio de fehaciencia** en la jurisprudencia, a través de resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en los últimos diez años.

En ese sentido, el órgano colegiado ha esbozado criterios para determinar cuándo se entiende que un gasto es fehaciente o no, a efectos de que este sea deducible en la determinación del IR.

El principio de fehaciencia resulta relevante para los contribuyentes del IR puesto que, aun cuando su desarrollo ha sido exclusivamente jurisprudencial, este termina sumándose a otros principios reconocidos expresamente en la Ley de IR, como lo son el de causalidad, proporcionalidad y razonabilidad, a efectos de la deducibilidad de los gastos.

En atención a ello, el presente artículo pretende analizar cuál ha sido el entendimiento conceptual del Tribunal Fiscal durante los últimos diez años respecto al contenido del principio de fehaciencia. De este modo, procuraremos explicar y desarrollar los criterios esbozados por dicho órgano para considerar si los gastos son fehacientes o no a efecto de la determinación del IR.

Siendo ello así, nuestra hipótesis señala que el Tribunal Fiscal ha entendido el denominado principio de fehaciencia en la deducibilidad de los gastos del IR de tercera categoría de sujetos domiciliados como un estándar de prueba calificado que el contribuyente debe cumplir. Para ello, se realizará un análisis dogmático jurídico, teniendo como objeto de estudio las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal durante los años 2015 a 2018. Adicionalmente a ello, nos enfocaremos en los contribuyentes domiciliados y la deducción de gastos producidos por rentas de tercera categoría.

El artículo tendrá la siguiente estructura: en primer lugar, se expondrá los conceptos vinculados a principios, reglas y estándares de prueba según la doctrina jurídica. Posteriormente, se explicará el desarrollo del concepto de fehaciencia en las legislaciones chilena y argentina. En tercer lugar, se explicará el concepto de fehaciencia adoptado por el Tribunal Fiscal a la luz de resoluciones emitidas por este durante los años 2015 a 2018. Para ello, las operaciones se dividirán en compraventa de bienes y prestación de servicios. Luego, se explicará cómo el principio de fehaciencia ha sido entendido como un **estándar de prueba** por el órgano colegiado. Finalmente, se expondrán las conclusiones del artículo.

## 2. ESTADO DE LA CUESTIÓN

El principio de fehaciencia ha sido desarrollado únicamente a través de resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal. En tal sentido, a diferencia de las operaciones no reales definidas y reguladas por la Ley del Impuesto General a las Ventas, este principio no ha sido contemplado en las fuentes legales, sino que ha sido creado y dotado de contenido únicamente por la jurisprudencia emanada del órgano colegiado y la doctrina.

En tal sentido, el Tribunal Fiscal ha señalado a través de distintas resoluciones, tales como las RTF N° 57-3-2000, 120-5-2002, 1218-5-2002, 1807-4-2004 y 1923-4-2004, que para tener derecho a la deducción de gastos no es suficiente acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas, ni con el registro contable de estas, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones existentes o reales, es decir que se hayan producido en la realidad.

Siguiendo esa línea, el órgano colegiado ha señalado mediante las RTF N° 120-5-2002, 3070-5-2003, 17-5-2004 y 6441-5-2005, que:

[N]o solo se debe contar con el comprobante de pago para demostrar que la operación se llevó a cabo, sino que los contribuyentes deberán tener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes de pago sustentan operaciones reales.

Asimismo, mediante las RTF N° 434-3-2010 y 6011-3-2010, el Tribunal Fiscal ha indicado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios, es necesario que, en principio, se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

En atención a ello, se observa que el Tribunal Fiscal ha desarrollado el contenido vinculado al principio de fehaciencia a través de las resoluciones emitidas por dicho órgano. Acreditar la fehaciencia se constituye en una obligación del contribuyente mediante la cual debe acreditar la efectiva realización de las operaciones que dieron origen a los gastos que este ha efectuado para proceder con su deducción.

Por su parte, la doctrina ha abordado el tema de la fehaciencia dando cuenta de dos cosas en particular. Por una parte, algunos autores sostienen que la fehaciencia debe ser entendida como un deber de los contribuyentes:

Así pues, Durán (2009) sostiene que:

[D]ebe partirse de la base de que es un deber y un derecho del contribuyente acreditar de manera razonable el gasto y su causalidad. Es un deber de colaboración y un derecho de defensa y, en general, al debido procedimiento administrativo (pp. 5-16).

Siguiendo esa línea, Arana (2009) señala que se trata de un deber de colaboración para con la Administración Tributaria:

En cuanto a la naturaleza que presenta la acreditación de la fehaciencia de un gasto, es del caso mencionar que no solamente constituye una obligación del contribuyente, habida cuenta que se trata de partidas que disminuyen su renta neta o incrementan su pérdida tributaria, según fuere el caso, sino que representan a la vez un deber de colaboración para con las autoridades fiscales (p. 11).

Por otro lado, tal como ha sido definido por el Tribunal Fiscal, la Administración Tributaria goza de un margen amplio a efectos de evaluar la fehaciencia de las operaciones de los contribuyentes, lo cual representa un riesgo para estos últimos. En tal sentido, Daniel Arana (2009) sostiene:

[E]l término ‘mínimo indispensable’ de elementos de prueba citado por el Tribunal Fiscal le franquea a la Administración Tributaria la posibilidad de fijar libremente cuándo una operación se puede considerar como fehaciente y cuándo no, situación que coloca al contribuyente en el riesgo permanente de que sus operaciones puedan ser materia de cuestionamiento, habida cuenta que el grado de sustentación de sus operaciones dependerán del criterio del sujeto encargado de realizar la intervención fiscal (p. 11) [Énfasis agregado].

Así, Munte y Valentín (2013) sostienen que esta afectación debe ser razonable y proporcional a efectos de mantener el orden constitucional:

[L]a afectación adicional en la esfera jurídica del contribuyente que representa la carga y el gasto de contar con elementos de mayor probanza para sus operaciones, debe ser razonable y proporcional a la operación y según el contribuyente del que se trate. Solo así la fehaciencia exigida en las operaciones de los contribuyentes puede condecirse con el proyecto social y democrático recogido en la Constitución y justificar el porqué de su existencia (p. 112).

En atención a lo anteriormente expuesto, se observa que el contribuyente no solo tiene el deber de sustentar la fehaciencia de sus operaciones para acreditar la deducibilidad de sus gastos, pues este es un deber de colaboración para con la Administración Tributaria.

Asimismo, al ser un tema probatorio, el contribuyente debe acreditar con la mayor cantidad de elementos la efectiva realización de sus operaciones. Sin embargo, conforme al desarrollo jurisprudencial que ha realizado el Tribunal Fiscal, se advierte que este ha usado un concepto genérico de **mínimo indispensable** el cual implica que la Administración Tributaria cuenta con un amplio margen de interpretación a efectos de evaluar la fehaciencia en cada caso, por lo cual la exigencia de contar con elementos de prueba debe ser razonable y proporcional.

### 3. MARCO TEÓRICO NORMATIVO

El presente artículo tiene como finalidad analizar el entendimiento conceptual del Tribunal Fiscal respecto a la fehaciencia de las operaciones en la deducción de gastos del IR de tercera categoría de sujetos domiciliados durante los años 2015 al 2018.

En tal sentido, a continuación, se desarrollarán los conceptos referidos a principios, reglas y estándar de prueba, a efectos de que la fehaciencia pueda ser analizada a través de ellos.

#### 3.1 Principios

A nivel doctrinario, los principios son reconocidos como aquellos conceptos indefinidos que irradian y dotan de contenido a un ordenamiento jurídico. En tal sentido, Marcial Rubio (1999) sostiene:

[L]os principios generales del Derecho son conceptos o proposiciones de naturaleza axiológica o técnica, que informan la estructura, la forma de operación y el contenido mismo de las normas, grupos normativos, subconjuntos, conjuntos y del propio Derecho como totalidad. Pueden estar recogidos o no en la legislación, pero el que no lo estén no es óbice para su existencia y funcionamiento (p. 154).

Siguiendo esa línea, Mendoza Escalante (2000) sostiene que los principios “son las normas jurídicas más fundamentales y más generales que enuncian los supremos postulados éticos, políticos, o proposiciones de carácter técnico jurídico de un sistema jurídico o de algún ámbito de ordenación a él perteneciente” (p. 36). Adicionalmente a ello, el autor señala que estos tienen algunas características particulares: fundamentalidad, en tanto son más importantes que otras normas del ordenamiento; generalidad, puesto que poseen amplitud o densidad comprensiva del contenido normativo tanto en sentido conceptual

como axiológico; naturaleza ética, naturaleza política y naturaleza técnico-jurídica (p. 36).

Por su parte, Chambi (2013) señala que:

Los principios del Derecho son los enunciados normativos más generales que, sin haber sido integrados al ordenamiento jurídico en virtud de procedimientos formales, se entiende que forman parte de él, porque les sirven de fundamento a otros enunciados normativos particulares o recogen de manera abstracta el contenido de un grupo de ello (p. 57).

En atención a lo anterior, se advierte que los principios son conceptos de contenido abstracto que, si bien pueden estar reconocidos (principios explícitos) o no (principios implícitos) de manera explícita en la legislación, inspiran a las normas que componen el ordenamiento jurídico. Así, los principios gozan de una jerarquía superior sobre el resto de las normas, la cual se fundamenta en su vinculación a conceptos axiológicos, es decir, se encuentran vinculados a valores compartidos por determinado grupo social.

Ahora bien, de acuerdo con lo sostenido por Alexy (citado por Morales), el criterio determinante que diferencia a los principios de las reglas es que los primeros se configuran como mandatos de optimización mientras que las últimas serían mandatos definitivos. En tal sentido, sostiene:

[L]os principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible, de acuerdo con las posibilidades jurídicas y fácticas. Esto significa que pueden ser satisfechos en grados diferentes y que la medida ordenada de su satisfacción depende no sólo de las posibilidades fácticas sino jurídicas, que están determinadas no solo por reglas sino también esencialmente, por los principios opuestos (Morales, 2002, p. 151).

Al respecto coincidimos con Morales (2002) cuando señala:

Al considerar a los principios del derecho como mandatos de optimización, Alexy establece una distinción cualitativa con las reglas, incidiendo en el modo de su cumplimiento. Así, los principios admitirían una observancia gradual de tal forma que, a diferencia de lo que pasa con una regla, podría considerarse cumplido el principio, sea a plenitud o en un grado menor (p. 150).

### 3.2 Reglas

De acuerdo con lo sostenido por Rubio y Arce (2019), “las reglas son mandatos concretos y prácticos para las conductas humanas, siendo que estas

se aplican frente a algunos hechos y no frente a otros, pues, en virtud de su literalidad, los excluye” (p. 54).

Así, a diferencia de los principios, las reglas tienen un carácter específico y establecen pautas específicas de comportamiento que deben ser cumplidas.

En tal sentido, Dworkin (citado por Ruiz, 2016) señala:

[L]as reglas son aplicables a la manera de disyuntivas: si los hechos que estipula una norma de este tipo están dados, entonces o bien la norma es válida, en cuyo caso, la respuesta debe ser aceptada, o bien no lo es, y entonces no aporta nada a la decisión (p.154).

En atención a ello, se verifica que, a diferencia de los principios, los cuales se pueden aplicar gradualmente, las reglas resultan aplicables a **todo o nada**, es decir, si se verifica el supuesto contenido en ellas, se aplicará la consecuencia que esta haya determinado. De lo contrario, esta no se aplicará en el caso en particular. Así, Alexy (citado por Ruiz) sostiene que las reglas serían **mandatos definitivos**. Por lo cual, si una regla es válida, debe hacerse exactamente lo que ella exige, ni más ni menos (Ruiz, 2016, p. 156).

### 3.3 Estándar de prueba

Previamente a desarrollar el concepto de estándar de prueba para efectos del presente artículo, debemos referirnos a la valoración de la prueba. En tal sentido, Hunter (2017) señala:

[V]alorar la prueba es determinar el grado de probabilidad que tienen las hipótesis fácticas de acuerdo con la información que arroja la prueba disponible. Valorar la prueba es definir o evaluar el grado de apoyo que una afirmación fáctica tiene de acuerdo a las pruebas practicadas en el juicio (p. 250).

Siendo ello así, la valoración de la prueba constituye el deber del juez de evaluar los medios probatorios presentados durante el proceso, a efectos de determinar si estos fundamentan lo alegado por las partes.

Al respecto, debemos señalar que existen dos formas de valoración de la prueba. Estas son: (i) el sistema de valoración tasada y (ii) el sistema de libre apreciación de la prueba.

En el sistema de valoración tasada, la legislación es la que otorga los criterios de aportación y valoración de las pruebas. Este sistema tuvo auge durante el siglo pasado y respondía a la necesidad de limitar la discrecionalidad de los operadores jurídicos. Sin embargo, actualmente, ha perdido vigencia.

En oposición a este primer sistema, el sistema de libre apreciación de la prueba ya no establece parámetros a efectos de la valoración de la prueba, sino que el operador jurídico evalúa caso por caso siguiendo parámetros lógicos, empíricos y morales.

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado por Larroucau (2012), el estándar de prueba es el “umbral que permite saber si un relato puede considerarse probado dentro de un proceso” (p. 783).

En tal sentido, el estándar de prueba constituye un instrumento procesal que permite al sentenciador conocer el nivel de certeza exigido para que los presupuestos fácticos que han sido invocados puedan ser, en el marco del proceso judicial, considerados una verdad relativa (Van Hasselt, 2016, p. 209).

Por su parte, Gascón (2005) define a los estándares de prueba como:

[L]os criterios que indican cuándo se ha conseguido la prueba de un hecho, o sea los criterios que indican cuándo está justificado aceptar como verdadera la hipótesis que lo describe. Teniendo en cuenta que esto ocurrirá cuando el grado de probabilidad o de certeza alcanzado por esa hipótesis se estime suficiente (p. 129).

En ese sentido, señala que la construcción de un estándar de prueba implica dos cosas: (a) decidir qué grado de probabilidad o certeza se requiere para aceptar una hipótesis como verdadera y (b) formular objetivamente el estándar de prueba, es decir, formular los criterios objetivos que indican cuándo se alcanza ese grado de probabilidad o certeza exigido (p. 129).

En atención a lo anterior, el estándar de prueba hace referencia a los criterios que deberán tomarse en cuenta para que un hecho se considere probado dentro del proceso. Por tanto, constituye una herramienta que permita al juez o a la administración corroborar que lo alegado por el ajusticiado o administrado efectivamente tiene un soporte o fundamento.

Al respecto, debemos indicar que coincidimos con Bustamante (2010) al señalar que “los estándares de prueba son los criterios que indican cuando se han conseguido la prueba de un hecho, son los criterios que indican cuándo está justificado aceptar como verdadera la hipótesis” (p. 76).

#### **4. EL PRINCIPIO DE FEHACIENCIA**

A efectos de analizar el entendimiento del Tribunal Fiscal sobre la fehaciencia, primero procederemos a desarrollar el concepto de fehaciencia o

realidad de las operaciones en virtud de la legislación comparada, tomando como referencia los casos de Chile y Argentina.

Posteriormente, desarrollaremos el contenido del principio de fehaciencia a la luz de las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas entre los años 2015-2018.

## **4.1 Legislación comparada**

### **4.1.1 Chile**

El primer párrafo del artículo 31 de la Ley sobre Impuesto a la Renta aprobada a través del Decreto Ley N° 824 de 1974 establece:

La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, **siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.** (...) [Énfasis agregado].

En atención a la norma antes citada, se advierte que la legislación chilena ha contemplado expresamente que los gastos deben cumplir con los principios de causalidad y fehaciencia.

En tal sentido, a diferencia de la legislación peruana, este artículo regula de manera explícita que los gastos deben ser acreditados fehacientemente ante la Administración Tributaria para que puedan ser deducidos por el contribuyente.

En efecto, el Servicio de Impuestos Internos (SII, en adelante), a través del Oficio N° 3853 de fecha 4 de octubre de 2005, ha señalado que, a la luz del artículo antes señalado, la deducción de los gastos procede bajo el cumplimiento de los siguientes requisitos copulativos:

- a) Que se trate de gastos necesarios para producir la renta (...)
- b) Que no se encuentren ya rebajados como parte integrante del costo directo de los bienes y servicios requeridos para la obtención de la renta;
- c) Que el contribuyente haya incurrido efectivamente en el gasto, sea que éste se encuentre pagado o adeudado al término del ejercicio. De modo que, para el debido cumplimiento de este requisito, **es menester que el gasto tenga su origen en una adquisición o prestación real y efectiva y no una mera apreciación del contribuyente;**
- d) Que se acredite y justifique en forma fehaciente ante el Servicio de Impuestos Internos, quién puede impugnar los medios probatorios aportados por el contribuyente, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes [Énfasis agregado].

En la misma línea, respecto del último requisito, el Oficio N° 2232-de fecha 6 de julio de 2009- añade lo siguiente:

Que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante este Servicio, es decir, **el contribuyente debe probar la naturaleza, necesidad, efectividad y monto de los gastos con los medios probatorios de que disponga, pudiendo el Servicio impugnarlos, si por razones fundadas no se estimaren fehacientes** [Énfasis agregado].

En atención a lo anterior, se advierte que, según el criterio del SII, el contribuyente tiene el deber de acreditar la fehaciencia de sus operaciones con los medios probatorios que este disponga a efectos de que sus gastos puedan ser deducidos en la determinación de la renta líquida de primera categoría (rentas de capital y de las empresas comerciales, industriales, mineras y otras).

Sobre el particular, cabe indicar que estos criterios esbozados por el SII también han sido recogidos por los Tribunales Tributarios y Aduaneros. En tal sentido, el Tribunal Tributario y Aduanero de la Región del Bío Bío, mediante Sentencia RIT GR-10-00047-2013, de fecha 11 de febrero de 2014, señala lo siguiente:

En concepto de este Tribunal, el artículo 31 inciso 1 de la Ley de Impuesto a la Renta establece una **regla de atribución del onus probandi, por cuanto pone sobre los hombros del contribuyente acreditar de manera fehaciente los gastos que fueron calificados por éste como necesarios para producir la renta al momento de la determinación de la base imponible del Impuesto de Primera Categoría**, regla que se desplaza a la sede jurisdiccional cuando el Servicio de Impuestos Internos los rechaza como tales y el sujeto pasivo de la obligación tributaria se alza en contra de semejante decisión, tal como ocurre en la especie.

Esta regla jurídica no solo es concordante con lo prevenido en el artículo 21 inciso 1 del Código Tributario, sino que también con la parte final de su inciso 2, al establecer que para obtener que se anule o modifique una liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas suficientes las impugnaciones del Servicio, en conformidad a las normas pertinentes del Libro Tercero del mismo cuerpo normativo.

En tal sentido, **la exigencia de acreditación constituye la base sobre la cual descansan todos los demás requisitos**, y constituyendo el gasto naturalmente una erogación, si de ésta última se sostiene como lo hace la reclamante, por ejemplo, que se efectuó para financiar una Asociación Internacional a la cual se pertenece, o a sufragar la asistencia en viaje de negocios con potenciales clientes en la Compañía, resulta lógico exigir que se acrediten semejantes

circunstancias, lo que no ha acontecido en la especie, a pesar debe habersele, no solo exigido, sino también permitido, tanto en sede administrativa, cuanto en esta sede judicial [Énfasis agregado].

En atención a lo anterior, se observa que el Tribunal Tributario y Aduanero dispone que la carga de la prueba respecto a la fehaciencia de las operaciones recae sobre el contribuyente, a efectos de que este pueda deducir los gastos para la determinación del Impuesto sobre la Renta.

Así, el Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana mediante Sentencia RIT GR-18-00029-2013, de fecha 18 de diciembre de 2015, señala que a efectos de acreditar fehacientemente las mermas alegadas por el contribuyente, este debió aportar al proceso la documentación que dé cuenta de su inventario permanente de productos o Kardex, donde se registra cronológicamente las mercaderías que ingresan a la empresa, las que se mantienen y las que salen de ella y sus respectivos valores.

Agrega que debió presentar el Libro Mayor, donde se registra el movimiento de las mercaderías, especialmente la baja o disminución de mercaderías derivada de las diferencias o pérdidas de inventario y su valor; los asientos en el Libro Diario y los comprobantes contables o vouchers, donde conste el cargo a resultado derivado de las diferencias o pérdidas de inventarios; así como la documentación de respaldo que acredite fehacientemente la existencia de las diferencias o pérdidas de inventario y su valor, tales como denuncias o querellas, informes de liquidadores de seguros, etc.

Por su parte, la Sentencia RIT GR-15-00237-2013, emitida por el Primer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana, de fecha 28 de febrero de 2014, señala lo siguiente:

b) Honorarios:

**La reclamante acompaña boletas y cartas que explican fehacientemente el gasto realizado por la sociedad en asesoría jurídica con el estudio, Abogados, Auditores y Consultores Tributarios y Cia. Ltda (...).**

**Estos documentos acreditan este gasto, fundamentado en que, de acuerdo a la experiencia de este Tribunal, esta es la forma usual en que los estudios de abogados cobran a sus clientes sus servicios. Además, esta documentación no fue impugnada por el Servicio por inidónea, sino por no haberla presentada ante sí.**

c) Gastos generales:

**De este ítem, la reclamante ha acompañado documentación solamente de las donaciones. Por lo tanto, el resto de las partidas deben ser tenidas por no**

acreditadas, pues al no existir documentos de respaldo de lo anotado en el Libro Mayor, no se cumple con el requisito del artículo 31 inciso 1:

La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, **siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio.**

Sobre las partidas de las donaciones, la reclamante acompaña los siguientes documentos:

Resolución Exenta 6627 de 5 de diciembre de 2011 del Ministerio de Educación, por \$1.000.000 a la Universidad EE.

“Certificado que Acredita Donación Artículo N° 69, Ley N° 18.681” de la Universidad EE N° 266 de 18 de agosto de 2011 por \$1.000.000.

“Certificado que Acredita Donación Artículo N° 69, Ley N° 18.681” de la Universidad BB por \$1.000.000

“Certificado de donación con fines culturales Artículo 8 Ley 18.985” N° 434 de la Sociedad LL por el monto de \$2.500.000.

**Todos estos documentos están certificados por el señor Notario NN como copia de los respectivos originales** y no han sido controvertidos por el reclamado más que para decir que fue acompañado en esta etapa y no con anterioridad. **Estos motivos, sumados a la circunstancia que los certificados son emitidos por las mismas instituciones donatarias y en un caso, además, por el Ministerio de Educación, convence a este Tribunal de su veracidad, pues la lógica y la experiencia del sistema tributario indica que si estas no hubieran ocurrido, el Servicio, que cuenta con la información de las donatarias, lo hubiera podido indicar de ese modo [Énfasis agregado].**

Como se puede apreciar, la jurisprudencia emitida por los Tribunales Tributarios y Aduaneros chilenos señala que el contribuyente tiene la carga de la prueba respecto a la acreditación de la fehaciencia de las operaciones que este ha realizado. De este modo, el administrado debe presentar los elementos de prueba que considere necesarios para poder acreditar la efectiva realización de sus operaciones.

En efecto, de conformidad con la última sentencia citada, el Tribunal evalúa los elementos de prueba presentados por el contribuyente: (i) Boletas y Cartas para acreditar la prestación de servicios legales y (ii) Resoluciones y Certificados para acreditar las donaciones; concluyendo que los mismos constituyen pruebas que efectivamente sustentan la fehaciencia de los gastos realizados por el contribuyente.

En atención a lo anteriormente expuesto, se advierte que, si bien la Ley sobre el Impuesto a la Renta chilena contempla de manera explícita la obligación de acreditar la fehaciencia de las operaciones, los parámetros o criterios que determinan la realidad de estas han sido reguladas a través de los pronunciamientos de la administración tributaria, así como por la jurisprudencia emitida por los Tribunales.

En tal sentido, queda a discreción de los Tribunales evaluar y decidir, en cada caso en particular, qué elementos probatorios se consideran pertinentes y suficientes para acreditar la fehaciencia de los gastos realizados por los contribuyentes.

#### **4.1.2 Argentina**

El artículo 37 de la Ley del Impuesto a las Ganancias señala lo siguiente:

Quando una erogación carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35%) que se considerará definitivo [Énfasis agregado].

Por su parte, el artículo 38 del citado cuerpo legal agrega:

No se exigirá el ingreso indicado en el artículo anterior, en los siguientes casos:

- a) Cuando la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA presuma que los pagos han sido efectuados para adquirir bienes.
- b) Cuando la DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA presuma que los pagos-por su monto, etc.- no llegan a ser ganancias gravables en manos del beneficiario.

Adicionalmente a ello, el artículo 55 del Decreto Reglamentario establece lo siguiente:

Las erogaciones efectuadas por el contribuyente no serán computables en su balance impositivo, cuando se carezca de los respectivos comprobantes, ya sea que éstas encuadren como apócrifas o se presuma que no han tenido por finalidad obtener, mantener y conservar ganancias gravadas.

Quando las circunstancias del caso evidencien que tales erogaciones se han destinado al pago de servicios para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas, podrá admitirse la deducción del gasto en el balance impositivo, sin perjuicio del impuesto, a que hace referencia el artículo 37 de la ley, que recae sobre tales retribuciones. (...)

**Tampoco corresponderá el pago del impuesto a que se refiere el artículo 37 de la ley sobre las salidas no documentadas, cuando existan indicios suficientes de que han sido destinadas a la adquisición de bienes.** En tal caso, la erogación será objeto del tratamiento que dispensa la ley a los distintos tipos de bienes, según el carácter que invistan para el contribuyente.

El impuesto a que se alude en este artículo será ingresado dentro de los plazos que establezca la citada ADMINISTRACION FEDERAL [Énfasis agregado].

En atención a las normas antes citadas, se observa que la legislación argentina ha regulado de manera explícita la fehaciencia de los gastos dentro de sus disposiciones. Así, se ha establecido que los gastos que carezcan de documentación y no sean probados por otros medios no serán deducibles además de aplicárseles una tasa especial de 35%.

Ahora bien, en atención a la norma reglamentaria se observa que hay un tratamiento diferenciado entre los gastos correspondientes a adquisición de bienes y aquellos vinculados a prestaciones de servicios. En efecto, la norma dispone que solo los gastos destinados al pago de servicios que no sean acreditados con comprobantes u otros medios se encuentran gravados con la tasa de 35%, aun cuando estos sí resultan deducibles para la determinación del impuesto.

Sobre el particular, cabe indicar que hay diferentes posiciones doctrinarias sobre la naturaleza jurídica sobre el impuesto aplicable a las salidas no documentadas. Así, se ha señalado que este es (i) un impuesto *sui generis* distinto al Impuesto a las Ganancias, (ii) un impuesto de facultad sancionatoria o (iii) impuesto *sui generis* de naturaleza sustituta (Jarach, 2008, p. 85; Reig, 2001, pp. 347-348; Calvo y Corti, 2008, pp. 1967-1970).

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina<sup>1</sup> ha señalado que el impuesto a las salidas no documentadas constituye un tributo y no una sanción. Por ende, no puede encontrarse comprendido dentro de los regímenes de condonación de sanciones. Ello se fundamenta en que el sistema adoptado por el legislador busca asegurar la íntegra recepción de la renta fiscal en una situación en particular y no reprimir una conducta ilícita.

Dicho criterio ha sido mantenido en el Fallo “Red Hotelera Iberoamericana S.A.”, de fecha 26 de agosto de 2003, en el cual se indicó lo siguiente: “por lo demás, la doctrina del precedente de Fallos 323:3376 lleva a descartar de una norma sancionatoria como parece haberlo entendido el Tribunal Fiscal”.

---

<sup>1</sup> Fallos 323:3377, “Radio Emisora Cultural SA”, rto. 09/11/2000.

Nuestra opinión difiere de lo señalado por la Corte Suprema. En efecto, consideramos que el impuesto a las salidas no documentadas podría ser una sanción encubierta, o en todo caso una sanción anómala.

Al respecto, Bravo (2006) señala que las sanciones anómalas son “aquellas situaciones previstas en el ordenamiento jurídico que, sin encontrarse definidas como tal, representan verdaderas sanciones” (p. 24). En tal sentido, se trataría de sanciones conocidas en la doctrina como sanciones anómalas, impropias, indirectas o atípicas. Agrega que, al determinarse y aplicarse sanciones anómalas, se estaría inaplicando alguno o varios de principios tales como el principio de debido procedimiento, el principio de concurso de infracciones, el principio de *no bis in ídem*, el principio de presunción de licitud y el principio de continuación de infracciones (pp. 24-25).

En atención a ello, somos de la opinión que el impuesto aplicable a las salidas no documentadas califica como una sanción anómala puesto que, si bien no se encuentra tipificada como tal, esta contiene una sanción para el contribuyente, toda vez que aquellos gastos que carezcan de documentación no serán deducibles y además estarán sujetos a una tasa especial de 35%.

Ahora bien, el tema de la fehaciencia ha sido desarrollado por los tribunales argentinos bajo la denominación de “salidas no documentadas”. En tal sentido, la Corte Suprema de Justicia argentina ha recogido el criterio adoptado por la jurisprudencia previa en la causa Red Hotelera Iberoamericana SA c/ DGI, mediante sentencia de fecha 26 de agosto del 2003, en la que sostuvo lo que a continuación se detalla:

A efectos de aplicar el art. 37 de la Ley 20.628, que prevé el tratamiento del impuesto a las ganancias de las salidas no documentadas, **debe interpretarse que una salida de dinero carece de documentación tanto cuando no hay documento alguno referente a ella, como en el supuesto en que si bien lo hay, el mismo no tiene aptitud para demostrar la causa de la erogación e individualizar a su verdadero beneficiario por tratarse de actos carentes de sinceridad [Énfasis agregado].**

Por su parte, la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación señaló lo siguiente en la resolución del Expediente N° 15.675, caratulado “Suple Servicio Empresario S.A. s/recurso de apelación- ganancias”:

Que asimismo procede asignar el tratamiento de salidas no documentadas a las erogaciones que no cuentan con comprobantes respaldatorios que permitan inducir fehacientemente la existencia y medida de la operación efectuada, máxime si se tiene en cuenta que a los fines de tener por acreditada la eroga-

ción no basta la mera exhibición de las facturas en poder del contribuyente, sino que éste debe en ejercicio de su derecho de contradicción acreditar la sustantividad de las operaciones impugnadas por la inspección. Sobre el particular, el organismo fiscal se ha expedido en dictamen 90/94 de fecha 21/11/94, aclarando que dada una salida no documentada o documentada con elementos falsos el art. 37 de la ley del tributo remite al contribuyente la prueba de la contraprestación real.

Que en relación a la impugnación efectuada por el Fisco a Suple S.A., sobre las operaciones que carecen de documentación respaldatoria en atención a que los proveedores en su mayoría se encuentran en la base de datos de la A.F.I.P. en calidad de apócrifos (...), **debe destacarse que no ha sido aportada prueba alguna ni en la instancia administrativa ni ante este Tribunal que respaldara las operaciones provenientes de dichas facturas, por otros medios idóneos que permitan crear la convicción en el juzgador de la existencia y magnitud de las mismas.** Por el contrario del informe de inspección que corre a fs. 22/30 de los antecedentes administrativos aportados, surge que la documentación carece de respaldo y que la misma proviene de acreedores considerados apócrifos [Énfasis agregado].

En atención a lo expuesto, se advierte que la jurisprudencia argentina ha desarrollado, de manera similar a la chilena, la obligación de los contribuyentes de sustentar documentariamente sus erogaciones. En tal sentido, se exige que estos mantengan elementos de prueba que acrediten la realidad de sus operaciones, siendo que (i) no basta la sola presentación del comprobante de pago y (ii) dicha documentación debe tener la aptitud de poder demostrar la causa de la erogación. Por lo cual, no cualquier documento acreditará la fehaciencia de las operaciones.

Así, en caso no se cumpla con exhibir los elementos probatorios, la Administración no podrá tener por acreditada documentariamente la realización de sus operaciones. Por lo tanto, el contribuyente se encontrará sujeto a la tasa especial de 35%.

## **4.2 El principio de fehaciencia en la legislación y jurisprudencia peruana**

El primer párrafo del artículo 37 de la Ley de IR establece:

A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los **gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital**, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley (...) [Énfasis agregado].

Asimismo, el último párrafo del citado artículo agrega:

Para efecto de determinar que los gastos sean necesarios para producir y mantener la fuente, éstos deberán ser normales para la actividad que genera la renta gravada, así como cumplir con criterios tales como **razonabilidad** en relación con los ingresos del contribuyente, **generalidad** para los gastos a que se refieren los incisos I), II) y a.2) de este artículo; entre otros [Énfasis agregado].

En atención a las normas antes citadas, se observa que, si bien nuestra legislación ha reconocido de manera expresa los principios de causalidad, razonabilidad y generalidad para efectos de la deducción de gastos en el IR, no sucede lo mismo con el principio de fehaciencia.

A diferencia de los principios antes señalados, el principio de fehaciencia ha sido desarrollado a nivel jurisprudencial y doctrinal. En ese sentido, el Tribunal Fiscal ha señalado en reiterada jurisprudencia<sup>2</sup> que, a efectos de tener derecho a la deducción de gastos, no resulta suficiente exhibir los comprobantes de pago y registros contables de las operaciones, sino que es necesario acreditar que dichos comprobantes corresponden efectivamente a operaciones existentes o reales, es decir que se hayan producido en la realidad.

Así, mediante las RTF N° 00120-5-2002, 03070-5-2003, 0017-5-2004 y 06441-5-2005, se agrega que “los contribuyentes deberán tener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes de pago sustentan operaciones reales” [Énfasis agregado].

Asimismo, mediante las RTF N° 434-3-2010 y 6011-3-2010, el Tribunal Fiscal ha indicado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario:

[E]n principio, [que] se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, siendo que estas pueden sustentarse con la **documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido** [Énfasis agregado].

En atención a lo expuesto, se advierte que el denominado principio de fehaciencia constituye un deber del contribuyente, en virtud del cual este último debe acreditar la efectiva realización de sus operaciones a efectos de poder deducir los gastos vinculados a estas. Así, se deben presentar diversos elementos probatorios que permitan a la Administración Tributaria dilucidar

---

<sup>2</sup> RTF N° 57-3-2000, 120-5-2002, 1218-5-2002, 1807-4-2004 y 1923-4-2004.

si las transacciones o servicios fueron efectivamente realizados. Cabe señalar que legislativamente no se han establecido parámetros para definir cuándo un gasto se considera fehaciente, por lo cual la Administración Tributaria goza de un amplio margen para evaluar y determinar si los medios probatorios presentados son suficientes para acreditar la realidad de las operaciones.

### **4.3 El principio de fehaciencia a la luz de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal peruano durante los ejercicios 2015 a 2018**

Conforme hemos señalado precedentemente, el desarrollo de este concepto ha sido a nivel jurisprudencial. En tal sentido, el Tribunal Fiscal ha emitido diversas resoluciones en las que se analiza los elementos de prueba que han sido presentados en distintos casos a efectos de acreditar la fehaciencia de las operaciones.

En atención a ello, se advierten algunos criterios comunes a los cuales ha arribado el órgano colegiado dependiendo del tipo de operación que se pretende acreditar. A continuación, se expondrán los criterios adoptados por el Tribunal Fiscal en el caso de (i) compra venta de bienes y (ii) prestaciones de servicios.

#### **4.3.1 Compra venta de bienes**

A través de la RTF N° 7373-4-2017, el Tribunal Fiscal señaló lo siguiente:

(...) [S]e advierte que la recurrente a fin de sustentar la fehaciencia de las adquisiciones observadas, presentó las facturas emitidas por dichas operaciones, así como los libros en los que figura su contabilización, no obstante, debe indicarse que conforme con las Resoluciones No. 1145-1-2005 y 1807-4-2004 no es suficiente acreditar que se cuenta con tales documentos, sino que es necesario que la recurrente acredite con documentación adicional la realidad de las operaciones observadas.

Que en tal sentido, dicha documentación no resulta suficiente para acreditar la veracidad respecto de los mencionados bienes, toda vez que la recurrente no ha presentado, entre otros, guías de remisión que sustenten el traslado de los bienes que habría adquirido, partes diarios de almacén que sustentaran el ingreso y salida de los bienes adquiridos, kardex o algún otro documento donde lleve el control de sus inventarios, ni contratos de compraventa celebrados con el mencionado proveedor, cartas, escritos, cotizaciones, presupuestos o proformas u otros documentos enviados y/o recibidos con relación a estos.

En este caso, el contribuyente presentó facturas y libros contables para acreditar el gasto correspondiente a la compra de materia prima (madera rolliza) necesaria para su producción durante la fiscalización. Sin embargo, el Tribunal Fiscal sostiene que dicha documentación no resulta suficiente, siendo que para acreditar la veracidad de la operación se debió haber presentado documentación que acredite lo siguiente: (i) el traslado de los bienes, (ii) el ingreso y salida de los bienes adquiridos y (iii) contratos con el proveedor, (iv) comunicaciones entre las partes, (v) documentos previos a la transacción tales como presupuestos, cotizaciones o proformas, (vi) entre otros.

Por su parte, la RTF N° 6680-2-2016 señala lo siguiente:

Que los documentos denominados ‘contratos comerciales’ (folios 1057 a 1110), proporcionados por la recurrente carecen de mérito probatorio, al no encontrarse corroborados con las órdenes de compras a las que aquellos hacen referencia, verificándose además que no tienen fecha cierta y no obran en autor pruebas que evidencien la materialización de lo acordado en ellos.

En tal sentido, se aprecia que no solo basta con presentar el contrato de compra venta de la operación, sino que este, además, debe tener fecha cierta y encontrarse en concordancia con sus respectivas órdenes de compra.

Ahora bien, con relación a las Guías de Remisión, el Tribunal Fiscal ha fijado los siguientes criterios:

RTF N° 9937-3-2016

Que, asimismo, de la revisión de la anotada Guía de Remisión – Remitente No. 001-000052 se aprecia que consigna como punto de partida la Calle (...) - Arequipa y como punto de llegada la Calle (...) – Ilo, siendo que por su parte la aludida Factura (...) consigna como punto de inicio la Vía Río Seco km 6.5 y como punto de llegada a la Av. Ejército No. 1014, evidenciándose con ello una contradicción en cuanto al lugar de destino del bien adquirido.

RTF N° 11911-8-2016

De la revisión de las guías de remisión no se puede verificar que los bienes que habrían sido adquiridos hubiesen sido entregados a la recurrente, puesto que en el punto de llegada no se consigna ninguna dirección; respecto de otras guías de remisión no se advierte que haya dejado constancia de la recepción de los bienes por parte de la recurrente. En consecuencia, las guías de remisión presentadas no acreditan la fehaciencia de las operaciones objetadas.

RTF N° 5735-2-2016

Que asimismo, de la revisión de las Guías de Remisión – Remitente (...) se aprecia que no consignan la constancia de recepción de bienes, los datos del

punto de partida, del transportista, ni del vehículo utilizado, en tal sentido, no resultan idóneas a fin de acreditar la fehaciencia o realidad de las operaciones reparadas.

En atención a ello, se advierte que no basta que el contribuyente exhiba las guías de remisión a efectos de acreditar la realidad de sus operaciones, sino que estas deben estar debidamente llenadas consignando la información correspondiente a puntos de partida llegada, conductor, vehículo, transportista y el número de comprobante de pago para que estos puedan ser considerados como elementos de prueba que sustenten la fehaciencia de los gastos.

Asimismo, la RTF N° 11519-3-2016 indica:

(...) [S]i bien en el Registro de Compras de enero a diciembre de 2005, se encuentran anotadas las Liquidaciones de Compras No. (...), por la adquisición de 925,30 Kg y 235,20 Kg de ají pprika fresco, sin embargo, de los documentos denominados "Ingreso y Recepción de Productos" Nos. (...) emitidos a la misma persona, se verifica que se consigna la cantidad de 2,744.40 y 1,035.80 kg del producto aj pprika queen, lo que resta fehaciencia a la documentación presentada por la recurrente para sustentar dichas adquisiciones.

Al respecto, se observa que la información en la documentación que acredita el ingreso a los almacenes también debe coincidir con la consignada en el comprobante de pago, por tanto, no basta con presentar cada uno de ellos con información independiente, sino que esta debe guardar concordancia.

En atención a los criterios esbozados por el Tribunal Fiscal se observa que la mera presentación de documentación adicional que acredite la efectiva realización de las operaciones no resulta suficiente para que el contribuyente pueda deducir el gasto vinculado a las mismas, sino que dicha documentación debe cumplir requisitos particulares para que pueda ser considerada como elemento probatorio suficiente.

Así, dentro de estos requisitos se exige que lo señalado en los contratos coincida con las órdenes de compra, que las guías de remisión deben cumplir con señalar el lugar de recepción a efectos de acreditar el traslado de los bienes, que la descripción de los bienes coincida en todos los documentos presentados por el contribuyente tales como comprobantes de pago, guías de remisión, inventarios, contratos, entre otros.

#### **4.3.2 Servicios**

En relación con los servicios, el Tribunal Fiscal ha esbozado criterios distintos en función del tipo de servicio prestado.

No obstante ello, consideramos que el criterio vertido en la RTF N° 1123-8-2016 resulta aplicable a cualquier prestación de servicio independientemente la naturaleza del mismo. Sobre el particular, la resolución señala:

Que sobre el particular es del caso mencionar que el contrato antes mencionado no guarda relación con los conceptos que figuran en los recibos por honorarios antes mencionados, lo que es fácilmente verificable de la glosa respectiva, a lo que se debe agregar que **la sola presentación de un contrato no constituye prueba de la fehaciencia de un servicio**, ya que lo que se debe demostrar es que el servicio contratado finalmente sí se prestó y no solo que existió un compromiso de prestarlo [Énfasis agregado].

Al respecto, debemos señalar que el contrato solo acredita que una de las partes se comprometió a la prestación de un servicio, pero ello no implica que este último fue efectivamente prestado. En tal sentido, la presentación de dicho elemento probatorio no será suficiente para acreditar la fehaciencia de la operación, sino que debe estar acompañado de documentación adicional que la sustente.

En efecto, conforme al criterio expuesto en las Resoluciones N° 4832-3-2005 y 10579-3-2009, el contrato de prestación de servicios solo evidencia un acuerdo de voluntades para la prestación de un servicio, mas no que hubiera realizado los servicios contenidos en las facturas reparadas.

Por su parte, la RTF N° 9251-2-2016 contiene el siguiente criterio:

El contribuyente debe acreditar la fehaciencia y realidad de las operaciones observadas pese a haber sido requerida en forma expresa por la Administración, no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva prestación del servicio de asesoría automotriz descrito en los recibos por honorarios emitidos por el locador como pudo ser el **contrato, informes, memorándums, listados, reportes o cualquier otra documentación que evidenciara su efectiva realización** [Énfasis agregado].

Sobre el particular, debemos indicar que el Tribunal Fiscal señala que, para efectos de sustentar los servicios de asesoría automotriz, los documentos que pueden ser presentados para poder acreditar la realidad de los servicios prestados por locadores de servicios son los siguientes: contrato, informes, memorándums, listados, reportes entre otros.

En la misma línea, la RTF N° 11606-2-2016 indica que

Que además, del informe de asesoría financiera remitido por la recurrente durante la fiscalización, **no se observa que fuera suscrito por el locador**, siendo que de la documentación que obra en autos se tiene que la recurrente no ha

presentado **informes** que sustentaran la realización de las actividades antes referidas, ni **reportes o controles sobre la conformidad de los servicios recibidos u otra similar que sustentara la fehaciencia de aquellos**, situación que no se desvirtuaría aun cuando se acreditara el uso de medios de pago, como contrariamente afirma la recurrente [Énfasis agregado].

En atención a ello, se reitera que no solo se requiere que el producto final del servicio sea presentado —en este caso, el informe de auditoría—, sino que este, además, debe cumplir con ciertos requisitos formales tales como contar con la firma del locador de servicios.

Cabe indicar que el Tribunal Fiscal ha hecho referencia a los medios de pago, los cuales no constituirían un elemento de prueba, por sí mismos, para acreditar la efectiva realización de las operaciones. En tal sentido, aun cuando la operación haya sido bancarizada y el proveedor haya recibido efectivamente el dinero por la contraprestación, ello no implica que la operación sea fehaciente.

Adicionalmente a ello, se requiere la presentación de documentos que den cuenta de las comunicaciones entre las partes sobre el estado del servicio prestado tales como reportes e informes.

Sobre este último punto, cabe señalar que conforme al criterio adoptado por el Tribunal Fiscal en la RTF N° 00860-2-2018, las **Liquidaciones de Servicios e Informes de Avances** deben encontrarse suscritos por la persona responsable de su elaboración y contar con sellos, firmas y fecha de recepción a efectos de que puedan acreditar la fehaciencia del servicio prestado.

Sin perjuicio de lo señalado, la RTF N° 1591-2-2017 indica:

De la revisión del documento denominado 'Acta de Conformidad de Entrega' se aprecia que la recurrente declaró que los enchapes e instalaciones realizados por el proveedor se encontraban en buen estado y los recibía a su entera satisfacción, sin embargo, ello no es suficiente para acreditar la efectiva prestación del servicio, debido a que la recurrente no ha presentado otros elementos de prueba.

En tal sentido, si bien el Acta de Conformidad constituye un elemento probatorio que, en principio, da cuenta de la conformidad del servicio prestado, esta no resulta suficiente por sí misma, sino que debe ser evaluada en conjunto con otros documentos presentados por el contribuyente.

#### 4.4 Comparación entre la legislación y jurisprudencia peruana, chilena y argentina

Conforme hemos señalado, en el Perú, el principio de fehaciencia no ha sido desarrollado en legislativamente, sino que este ha tenido un desarrollo a nivel jurisprudencial y doctrinario. Sin embargo, esto no es óbice para que la jurisprudencia peruana haya tenido criterios diferentes a los adoptados en Chile y Argentina.

Contrariamente a lo sucedido en nuestro país, en el caso de Chile<sup>3</sup> y Argentina<sup>4</sup>, el legislador ha optado por recoger expresamente dicho principio dentro de la legislación tributaria. Frente a ello, surge la interrogante: ¿cuáles son los efectos de que el principio de fehaciencia se encuentre regulado a nivel legislativo? En nuestra opinión, consideramos que incluso cuando dicho principio se encuentra recogido en la legislación, la Administración Tributaria goza de un amplio margen de interpretación a efectos de aplicar la norma.

En efecto, aun cuando las legislaciones tributarias de ambos países señalan que el contribuyente debe cumplir con el principio de fehaciencia a efectos de deducir sus gastos, la norma no regula el tema de la carga probatoria ni el estándar de prueba que se debe alcanzar a efectos de determinar la fehaciencia de una operación.

El tema probatorio ha sido analizado en cada caso particular, por lo cual los alcances y limitaciones de la prueba han terminado siendo desarrollados jurisprudencialmente, al igual que lo sucedido en el caso peruano.

Así, por ejemplo, de acuerdo con la jurisprudencia citada anteriormente, en el caso chileno<sup>5</sup>, se detalla específicamente qué documentos necesita presentar el deudor tributario en ese caso específico, a efectos de demostrar la

<sup>3</sup> Así, la legislación chilena señala que: “La renta líquida de las personas referidas en el artículo anterior se determinará deduciendo de la renta bruta todos los gastos necesarios para producirla que no hayan sido rebajados en virtud del artículo 30, pagados o adeudados, durante el ejercicio comercial correspondiente, **siempre que se acrediten o justifiquen en forma fehaciente ante el Servicio**” [Énfasis agregado].

<sup>4</sup> Por su parte, la legislación argentina señala lo siguiente: “Cuando una erogación **carezca de documentación y no se pruebe por otros medios que por su naturaleza ha debido ser efectuada para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas**, no se admitirá su deducción en el balance impositivo y además estará sujeta al pago de la tasa del TREINTA Y CINCO POR CIENTO (35%) que se considerará definitivo” [Énfasis agregado].

<sup>5</sup> Cuarto Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana mediante sentencia RIT GR-18-00029-2013 de fecha 18 de diciembre de 2015.

fehaciencia de la transacción; mientras que en el caso argentino<sup>6</sup> se señala que la sola presentación de las facturas no acredita el cumplimiento del principio de fehaciencia.

Aun, si bien en ambos casos se parte de premisas distintas, la conclusión parece ser la misma: tanto en el caso chileno como argentino, no cualquier documento acreditará la efectiva realización de las operaciones. De igual forma sucede en el caso peruano, a través de la jurisprudencia, el Tribunal Fiscal ha señalado qué documentos se debieron presentar, qué formalidades deben cumplir estos y cuáles no sustentan la fehaciencia de las operaciones.

A partir de ello, se observa la misma consecuencia en los tres casos: a raíz de la jurisprudencia emitida por los órganos resolutores, las Administraciones Tributarias gozan de un amplio margen de interpretación y actuación a efectos de determinar si una operación es fehaciente o no. En tal sentido, resulta irrelevante el reconocimiento legislativo del principio de fehaciencia, dado que la carga y los elementos probatorios terminan siendo desarrollados a nivel jurisprudencial.

## **5. EL PRINCIPIO DE FEHACIENCIA COMO ESTÁNDAR DE PRUEBA**

El concepto del principio de fehaciencia desarrollado por el Tribunal Fiscal consiste en la acreditación de la efectiva realización de las operaciones a efectos de que los gastos vinculados a ellas sean deducibles. En tal sentido, como hemos mencionado anteriormente, constituye un deber del contribuyente aportar los elementos necesarios para que la Administración pueda determinar si las operaciones que efectuó son reales o no.

En efecto, dentro del procedimiento contencioso tributario, el contribuyente se encuentra obligado a probar todo lo que este alega. De ahí que, tiene el deber de acreditar la fehaciencia del gasto con todos los elementos probatorios que disponga.

Ahora bien, como hemos mencionado precedentemente, según Larroucau (2012), el estándar de prueba es el “umbral que permite saber si un relato puede considerarse probado dentro de un proceso” (p. 783). En esa línea, Marina Gascón (2005) señala que los estándares de prueba son “criterios que indican cuándo se ha conseguido la prueba de un hecho” (p. 129).

---

<sup>6</sup> Causa Red Hotelera Iberoamericana SA c/ DGI recaída en sentencia de fecha 26 de agosto del 2003 y Expediente 15.675 caratulado “Suple Servicio Empresario S.A. s/recurso de apelación-ganancias” resuelto por la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación

En virtud de ello, se advierte que el estándar de prueba hace referencia a los criterios o parámetros que permiten dilucidar cuándo un hecho se considera probado.

En tal sentido, conforme a lo expuesto a lo largo del presente artículo, consideramos que, a través de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, dicho órgano ha entendido el principio de fehaciencia como un estándar de prueba a efectos de determinar si la operación fue efectivamente realizada y, por tanto, si el gasto asociado a ella puede ser deducido o no.

Ahora bien, ¿frente a qué tipo de estándar de prueba nos encontramos? ¿qué características tiene? Independientemente del tipo de operación que se realice, el Tribunal Fiscal ha señalado que el contribuyente debe presentar un mínimo indispensable de información que permita acreditar la fehaciencia de las operaciones. Sin embargo, no se ha desarrollado se entiende por **el mínimo indispensable** que el órgano exige. Por lo cual, el significado se ha analizado casuísticamente.

En relación a las operaciones de compra venta, el Tribunal Fiscal ha señalado que el contribuyente debe presentar documentación que acredite lo siguiente: (i) el traslado de los bienes, (ii) el ingreso y salida de los bienes adquiridos y (iii) contratos con el proveedor, (iv) comunicaciones entre las partes, (v) documentos previos a la transacción tales como presupuestos, cotizaciones o proformas, entre otros.

Sin perjuicio de ello, el órgano colegiado exige algunos requisitos adicionales, por ejemplo: (i) que lo señalado en los contratos coincida con las órdenes de compra, (ii) que las guías de remisión deben cumplir con señalar el lugar de recepción a efectos de acreditar el traslado de los bienes, (iii) que la descripción de los bienes coincida en todos los documentos presentados por el contribuyente tales como comprobantes de pago, guías de remisión, inventarios, contratos, entre otros.

En definitiva, se advierte que el estándar de prueba exigido por el Tribunal Fiscal no se satisface con la sola presentación de documentación adicional a las facturas y contratos, sino que, además, se debe cumplir ciertos requisitos adicionales a efectos de que aporten credibilidad sobre la efectiva realización de las operaciones que alega el contribuyente.

De otro lado, respecto a la prestación de servicios, el Tribunal Fiscal ha señalado que no basta con la presentación independiente de documentos tales como contratos y actas de conformidad, puesto que estos no acreditan por sí mismos la efectiva prestación de servicios. Por ello, dichos documentos deben ser presentados junto a documentación adicional.

Debido a la naturaleza de estas obligaciones-a diferencia de la compraventa de bienes- el Tribunal Fiscal ha señalado que este tipo de operaciones exige que se presenten comunicaciones cursadas entre las partes que acrediten la efectiva prestación del servicio. Así, a través de distintas resoluciones se ha indicado que se deben presentar informes, reportes, actas, correos, etc., los cuales deben estar debidamente firmados por la persona que los elabora y registrar sellos que acrediten su recepción.

Sobre el particular, cabe señalar que los servicios pueden devengar de manera distinta que la compra de bienes. Por tanto, la Administración Tributaria necesita verificar que la prestación de los servicios se está dando efectivamente a través de las comunicaciones que se cursan entre las partes intervinientes.

En atención a lo anteriormente expuesto, se observa que el denominado **principio de fehaciencia** ha sido entendido por el Tribunal Fiscal como un estándar de prueba que el contribuyente debe cumplir a efectos de que se compruebe la efectiva realización de sus operaciones.

Sin perjuicio de ello, debemos señalar que dicho estándar de prueba tiene algunos matices sobre los cuales debemos prestar atención.

En primer lugar, el Tribunal Fiscal ha indicado que no basta con la presentación de comprobantes de pago, sino, que el contribuyente debe presentar un **mínimo indispensable de información**. Como se ha mencionado anteriormente, el órgano colegiado no ha desarrollado el concepto de **mínimo indispensable**. Por ende, hasta el momento, no se tiene el panorama claro sobre qué pruebas serán consideradas como tal.

En segundo lugar, no basta con presentar información adicional a los comprobantes de pago, sino que, el Tribunal Fiscal ha señalado que el contribuyente debe presentar cierto tipo de documentación dependiendo del tipo de operación que se realice.

En tercer lugar, la documentación presentada debe tener consignada la información correspondiente a la operación y, a su vez, dicha información debe coincidir con la consignada en cada uno de los documentos que sirven de prueba. Solo de esta manera, el Tribunal Fiscal considerará que la operación es fehaciente.

Ahora bien, somos de la opinión que estas tres consideraciones desembocan en una sola conclusión: el desarrollo jurisprudencial del principio de fehaciencia no permite dilucidar límites claros sobre la carga de la prueba que recae sobre el contribuyente.

El presente artículo no tiene como propósito ahondar en las cargas probatorias durante del procedimiento de fiscalización, pues consideramos que ese tema es merecedor de una investigación más extensa y puntualizada sobre ello. Sin embargo, consideramos que el entendimiento adoptado por el Tribunal Fiscal respecto al principio de fehaciencia tiene una influencia importante sobre la actuación de la Administración Tributaria durante los procedimientos de fiscalización.

En efecto, el órgano colegiado no ha establecido parámetros generales para entender qué se entiende por **mínimo indispensable**, por lo cual, en la práctica, la Administración Tributaria dotará de contenido a dicho concepto y aplicará su facultad discrecional durante el procedimiento de fiscalización.

En tal sentido, se abre la puerta a que la SUNAT pueda ejercer discrecionalmente su facultad fiscalizadora y solicitar los documentos que esta considere pertinentes a efectos de determinar la fehaciencia de las operaciones. Sin embargo, ¿cuáles son los límites de este estándar probatorio? ¿Hasta qué punto puede llegar la Administración Tributaria al solicitar información?

La actuación discrecional de la SUNAT encuentra sus límites en los principios de razonabilidad y proporcionalidad contemplados en la Ley del Procedimiento Administrativo General. Sobre el particular, cabe indicar que, si bien esto debe ser analizado caso por caso, consideramos que a efectos de la aplicación de dichos principios se debe de tomar en consideración que los elementos probatorios deben ser analizados en conjunto. En tal sentido, si bien de acuerdo con el criterio esbozado por el Tribunal Fiscal, existe cierta información que debe estar consignada en los elementos de prueba, la Administración Tributaria debe tener en cuenta que el hecho de que en uno de ellos no se haya consignado la información correspondiente no desmerita que los demás documentos presentados sí acrediten la fehaciencia de la operación.

Siendo ello así, somos de la opinión que el Tribunal Fiscal pueda desarrollar los límites y alcances del principio de fehaciencia como estándar de prueba, de tal manera que pueda precisar qué se entiende por **mínimo indispensable** y que, al mismo tiempo, se pronuncie sobre los límites a la facultad discrecional de la Administración Tributaria en los procedimientos de fiscalización.

## **6. CASACIÓN N° 3956-2016-LIMA**

El 4 de noviembre de 2019 se publicó la Casación N° 3956-2016 LIMA en el Diario Oficial El Peruano. A través de dicha sentencia casatoria, la Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema seña-

ló que al no existir una norma impositiva que determine el valor probatorio de las pruebas que el administrado pueda presentar a efectos de sustentar la variación de precios en el mercado, no se puede considerar insuficiente la documentación presentada en el caso concreto que sustentan las notas de crédito, pues constituiría un exceso.

En el caso en particular, la Administración Tributaria indicó que la empresa demandante no había ofrecido medios de prueba suficientes que sustenten el reajuste de precios realizado. Sin embargo, la Sala Suprema advirtió que, a efectos de sustentar el reajuste, la empresa demandante sí presentó los elementos probatorios<sup>7</sup> destinados a acreditar lo solicitado por la Administración.

Así, la sentencia señala que, si bien la administración “cuenta con una facultad fiscalizadora que la habilita para discrecionalmente realizar indagaciones respecto a hechos alegados por los contribuyentes a efectos de verificar el cumplimiento de las normas tributarias”, esta facultad no es arbitraria, por lo cual las fiscalizaciones deben estar adecuadas a ley y no vulnerar garantías o derechos de los administrados, pudiendo exigir lo razonable y lo exigido en la ley.

En tal sentido, la Corte Suprema concluye lo siguiente:

En el caso de autos, se advierte que **no existe norma positiva que señale taxativamente cuáles son los medios de prueba idóneos y razonables para acreditar la variación de los precios en el mercado internacional**. Por lo señalado, se puede afirmar que *el administrado —exportador— no cuenta con un parámetro válido que le permita con antelación proveerse de los medios de prueba requeridos por la administración para sustentar sus operaciones de reajustes*; por tanto, esta no puede restringirle o descalificar sin mayor análisis los medios probatorios que el administrado presentó. 6.1.4. Por lo señalado, se puede afirmar que *la administración vulneró el principio de razonabilidad —artículo IV, numeral 1.4 de la Ley de Procedimiento Administrativo General— al desacreditar los medios probatorios presentados por el administrado; sin mayor sustento*, debe advertirse que los elementos probatorios presentados son plurales y conducentes a sustentar el reajuste.

En ese sentido, el recurso de casación interpuesto por la administración – SUNAT, deviene en infundado, pues no se advierte la infracción normativa referente a la inaplicación del artículo 62 del Código Tributario, referido a la facultad fiscalizadora, pues como se refirió esta no puede ser arbitraria, y al

---

<sup>7</sup> Contrato de procesamiento, exportación y agencia de productos agrícolas con la empresa Corporación Frutícola de Chincha Sociedad Anónima, los reportes de liquidación final de exportación de uvas en las campañas 2002 y 2003, las facturas de exportación y notas de crédito y débito por dichas operaciones.

no existir una norma que tase los medios probatorios adecuados para sustentar el reajuste de valor, todos los medios probatorios presentados por el administrado deben ser valorados por igual siempre que resulten plurales, conducentes y consistentes [Énfasis agregado].

El presente artículo tiene como objeto de estudio las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal. No obstante ello, la sentencia casatoria antes citada establece un criterio importante en relación a las pruebas aportadas por los administrados en el ámbito tributario.

Siendo ello así, debemos destacar dos puntos en particular. En primer lugar, la Corte Suprema ha puesto sobre la mesa el tema referido a la ausencia de parámetros a nivel legislativo para acreditar la variación de los precios en el mercado internacional. En tal sentido, señala que dicha omisión no permite que los contribuyentes puedan prever qué documentos presentar a efectos de poder acreditar el reajuste realizado en los precios.

Al respecto, debemos indicar que al igual que en el caso que derivó en la sentencia casatoria, en la fehaciencia, el legislador tributario tampoco ha establecido criterios que permitan determinar cuándo un gasto se considera efectivamente realizado. Por tanto, siguiendo la línea de la Corte Suprema, al no existir una norma que señale cuáles son los medios probatorios adecuados para sustentar la fehaciencia del gasto, todos los medios probatorios presentados por el contribuyente deben ser valorados por igual siempre que resulten plurales, conducentes y consistentes.

De ahí que, los elementos probatorios tales como contratos, guías de remisión, actas, informes, correos, inventarios, entre otros, deben ser valorados por igual por la Administración Tributaria al momento de determinar la efectiva realización de las operaciones, toda vez que la legislación tributaria no ha establecido un criterio sobre su valoración.

Como segundo punto, la sentencia casatoria señala que la Administración Tributaria debe sustentar la desacreditación de los medios probatorios presentados, de tal manera que no puede hacerlo sin mayor sustento, sino que, al no haber una norma expresa sobre ello, esto requiere que de una debida motivación por parte de la SUNAT.

Siendo ello así, la Administración Tributaria no puede rechazar los elementos de prueba alegando simplemente que no son suficientes. En tal sentido, el hecho de que la legislación no haya precisado qué elementos sí sustentan la fehaciencia de las operaciones no justifica el rechazo de los medios probatorios presentados, sino que la Administración Tributaria debe motivar en cada una de sus decisiones por qué dichos elementos no resultan suficientes.

## 7. CONCLUSIONES

- i. El principio de fehaciencia no ha tenido un desarrollo normativo sino jurisprudencial y doctrinal. El Tribunal Fiscal ha entendido dicho principio como un estándar de prueba, el cual debe ser cumplido por el contribuyente a efectos de que este pueda deducir sus gastos.
- ii. Sin embargo, el Tribunal Fiscal no ha establecido parámetros ni límites claros sobre los alcances del principio de fehaciencia, específicamente sobre qué se entiende por **mínimo indispensable**.
- iii. Aún cuando las legislaciones chilena y argentina recogen expresamente el principio de fehaciencia, los parámetros para su aplicación no se encuentran legislativamente, sino que la jurisprudencia se ha encargado de dotarlos de contenido a partir de casos en particular. En tal sentido, resulta irrelevante que el principio de fehaciencia sea reconocido legislativamente, dado que la carga y los elementos probatorios terminan siendo desarrollados a nivel jurisprudencial.
- iv. Los pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal tienen implicancias en la actuación de la SUNAT, la cual goza de un amplio margen de interpretación y actuación a efectos de determinar si una operación es fehaciente o no.
- v. En la medida que nos encontramos en un Estado Constitucional de Derecho, las actuaciones de la Administración Tributaria deben encontrarse dentro del marco constitucional. En tal sentido, esta debe respetar los derechos de los contribuyentes y los principios que rigen el ordenamiento jurídico peruano, específicamente el principio de proporcionalidad y el principio de razonabilidad.
- vi. Somos de la opinión que el Tribunal Fiscal pueda desarrollar los límites y alcances del principio de fehaciencia como estándar de prueba, de tal manera que pueda precisar qué se entiende por **mínimo indispensable**. Al mismo tiempo, debería pronunciarse sobre los límites a la facultad discrecional de la Administración Tributaria en los procedimientos de fiscalización.

## 8. LISTA DE REFERENCIAS

- Arana, D. (2009). Fehaciencia y razonabilidad del gasto. *Actualidad Empresarial*, (196), 11-13. <https://upncontabilidad.files.wordpress.com/2011/01/fehaciencia-y-razonabilidad-del-gasto.pdf>

- Bravo, J. (2006). Las sanciones anómalas en el IGV. *Análisis Tributario*, XIX(217), 24-46. [http://www.aele.com/system/files/archivos/anatrib/06.02\\_AT\\_1.pdf](http://www.aele.com/system/files/archivos/anatrib/06.02_AT_1.pdf)
- Bustamante, M. (2010). La relación del estándar de prueba de la duda razonable y la presunción de inocencia desde el garantismo procesal en el Proceso Penal Colombiano. *Opinión Jurídica*, 4(1), 71-91. <http://www.scielo.org.co/pdf/ojum/v9n17/v9n17a04.pdf>
- Calvo, R. y Corti, A. (2008). Algunas reflexiones aclaratorias sobre el impuesto especial a las salidas no documentadas. *Revista Impuestos*, (23), 1967-1970
- Chambi, A. (2013). *Principios rectores del Derecho Peruano*. Editorial Grijley.
- Durán, L. (2009). Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial, *Contabilidad y Negocios*, 4(7), 5-16. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/contabilidadyNegocios/article/view/620>
- Gascón, M. (2005). Sobre la posibilidad de formular estándares de pruebas objetivos. *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, (28), 127-139. <https://doi.org/10.14198/DOXA2005.28.10>
- Hunter, I. (2017). Reglas de prueba legal y libre valoración de la prueba: Cómo conviven en el Proyecto de Código Procesal Civil. *Ius et Praxis*, 23(1), 247-272. <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122017000100008>
- Jarach, D. (1980). *Impuesto a las ganancias*. Editorial Cangallo.
- Larroucau, J. (2012). Hacia un estándar de prueba civil. *Revista Chilena de Derecho*, 39(3), 783-807. <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-34372012000300008>
- Mendoza, M. (2000). *Los principios fundamentales del Derecho Constitucional*. Gráfica Bellido.
- Morales, F. (2002). Principios jurídicos y sistemas normativos. *Foro Jurídico*, (1), 149-156. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18275>
- Muente, C. y Valentín, R. (2013). La Regla de Fehaciencia y su aplicación en materia de Gastos Deducibles en el Impuesto a la Renta Empresarial: Primeras reflexiones. *Foro Jurídico*, (12), 109-112. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/13804>
- Reig, E. (2001). *Impuesto a las Ganancias*. Macchi.
- Rubio, M. (1999). *Introducción al Derecho*. Fondo Editorial PUCP.
- Rubio M. y Arce E. (2019). *Teoría Esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Fondo Editorial PUCP.
- Ruiz, R. (2016). La distinción entre reglas y principios y sus implicaciones en la aplicación del Derecho. *Derecho y Realidad*, 10(20), 143-166. [https://revistas.uptc.edu.co/index.php/derecho\\_realidad/article/download/4860/3952/](https://revistas.uptc.edu.co/index.php/derecho_realidad/article/download/4860/3952/)

Van Hasselt, R. (2016). "El estándar de prueba en materia infraccional", *Revista de Estudios Tributarios*, (13), 209-236. <https://core.ac.uk/download/pdf/132237794.pdf>