



“La fehaciencia se va construyendo no solo de lado del contribuyente, sino conjuntamente con la Administración”

La Regla de Fehaciencia y su aplicación en materia de Gastos Deducibles en el Impuesto a la Renta Empresarial: Primeras reflexiones

109

Catherine Munte Díaz*
Renzo Valentín Turriate**

I. ANTECEDENTES

La reforma tributaria de principios de los años noventa del siglo pasado fue el inicio de una lucha sistemática y organizada contra la informalidad y la evasión fiscal. Con un Estado empobrecido y un Sistema Tributario caótico de por medio, urgía implementar cambios que a mediano plazo devinieran en una mayor recaudación.¹

Con ese fin, se eliminaron exoneraciones, se implantó una política de austeridad fiscal, se reorganizó la Administración Tributaria nacional, se derogó un número significativo de tributos y se simplificó los que se decidió mantener, entre otras medidas.

Asimismo, a través del Código Tributario de 1992², se detallaron las facultades de cobro y fiscalización, que en no pocos casos resultaron ser excesivas³, con las que desde entonces empezó a contar la joven Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) y que la dotaban de un amplio margen de actuación.

Así, una de las primeras medidas para aumentar los niveles de formalización fue exigir a todo nivel la entrega de comprobantes de pago, castigando a quienes incumplieran con la obligación de emitirlos y, a la vez, condicionando la deducción del gasto a su sustento en comprobantes de pago correctamente emitidos. Si bien esta medida ayudó a contrarrestar los índices de informalidad, y por ende a elevar la recaudación, no resultaba del todo confiable debido al ‘mercado’ de comprobantes de pago que se fue formando, en el cual era posible conseguir facturas, ya sean reales

* Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Adjunta de Docencia del curso Herramientas Procedimentales de la Facultad de Derecho de la PUCP.

** Bachiller en Derecho por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP).

1 Al comenzar aquella década, la presión tributaria bordeaba solo el 4 por ciento del Producto Bruto Interno (PBI).

2 Aprobado por Decreto Ley N° 25859, vigente del 01 de diciembre de 1992 al 31 de diciembre de 1993.

3 “El Código tiene dientes” (Opinión Editorial) EN: Revista Análisis Tributario N° 59, AELE, Lima, 1992, p. 2.

o falsificadas, para luego ser empleadas como sustento o invención de operaciones. Ante este escenario, el Tribunal Fiscal, a través de su jurisprudencia, fue delimitando las nuevas exigencias en el nivel de probanza que deberían tener las operaciones para su deducción de la renta bruta empresarial.⁴ Por lo tanto, además de cumplir con el principio de causalidad, para el sustento y posterior deducción del gasto, hoy en día se debe contar con documentación complementaria que de fe acerca de su ocurrencia en la realidad.

El propósito de este trabajo es entender los alcances del criterio de fehaciencia, por lo que las siguientes líneas versarán sobre los conceptos y presupuestos que hacen llegar hasta aquél.

II. LA FACULTAD DE FISCALIZACIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Según señala Lamagrande⁵, tres son las etapas sucesivas posibles de fiscalización: la inscripción en los registros de la Administración, la presentación de declaraciones juradas y el pago de la obligación tributaria. Corresponde a cada una de ellas un determinado tipo de control.

Dentro de este esquema amplio de fiscalización, el fin de esta función será el cumplimiento cabal de las obligaciones tributarias –tanto las formales como las sustanciales– que se encuentren dentro de todas las etapas del proceso de control mencionadas, empleando para ello acciones especialmente previstas en cada una de ellas y orientadas a detectar el incumplimiento y a proporcionar los elementos de juicio que viabilicen, en última instancia, el cumplimiento forzado de la obligación omitida. Una concepción bastante más restringida de la función fiscalizadora se refiere únicamente al control de la veracidad de las declaraciones.

Desde nuestra perspectiva, es la noción amplia de fiscalización la que se concreta en la realidad, en tanto la Administración tiene facultades de control sobre todas las etapas mencionadas; sin embargo, para efectos de este trabajo solo se analizará el control de veracidad de las declaraciones juradas. En ese sentido, cuando la Administración solicita que se acredite la fehaciencia de las erogaciones que se dedujeron de la renta bruta, lo que está detrás de ese requerimiento es la probanza, en niveles razonables, de la veracidad de la operación. No a nivel contable ni de comprobantes de pago, lo cual es insuficiente, sino de su realización efectiva.

Para poder lograr un control eficiente resulta necesario establecer una política de fiscalización, la cual implica

llevar a cabo una acción programada, selectiva y coordinada que permita alcanzar al mayor número de contribuyentes⁶. Ello, con el fin de que se perciba como un riesgo latente el incumplir. Esto último es lo que Pita⁷ denomina el objetivo inmediato y mediato de la política de fiscalización.⁸

En el caso del objetivo inmediato, la fiscalización debe alcanzar un apropiado nivel de cobertura del universo de contribuyentes, a fin de incrementar el riesgo subjetivo. De este modo, se debe elegir a los contribuyentes cuyas declaraciones juradas serán materia de comprobación; es decir, se tratará de establecer si el impuesto declarado se encuentra correctamente determinado, siendo éste el objetivo de la fiscalización.

1. Métodos de fiscalización

Con el fin de lograr el cumplimiento de todos los contribuyentes, motivado por un riesgo subjetivo suficiente, la Administración podrá utilizar alguno o varios de los siguientes métodos⁹:

- **Fiscalización externa o de campo**, cuando se utiliza este método, la Administración actúa en el domicilio del contribuyente; sin embargo, la fiscalización es limitada dado que para su uso se requiere muchos funcionarios los cuales se deben encontrar altamente calificados.
- **Fiscalización interna o de oficina**, en este método la Administración realiza el control de la veracidad de las obligaciones tributarias desde su oficina mediante el uso de los sistemas informáticos, lo cual permite ahorrar recursos y tiempo logrando alcanzar a un mayor número de contribuyentes.
- **Fiscalización preventiva**, con ella se busca promover el cumplimiento voluntario en lugar de sancionar el incumplimiento, persiguiendo así que los contribuyentes se inhiban de la toma de decisiones que afectan el cumplimiento.¹⁰

En nuestra legislación, de acuerdo a lo establecido en el artículo 62° del Código Tributario, aprobado mediante Decreto Legislativo N° 816 y cuyo Texto Único Ordenado fue aprobado mediante Decreto Supremo N° 135-99-EF, esta facultad de la Administración es discrecional, lo cual supone la existencia de un componente de libertad que la ley le otorga y que consiste en elegir entre uno u otro curso de acción legalmente previsto¹¹. Es decir, elegir el método de fiscalización y a los contribuyentes que las soportarán. Sin embargo, ello no implica arbitra-

4 A diferencia del IGV, el Impuesto a la Renta no cuenta con regulación sobre la realidad de las operaciones.

5 LAMAGRANDE, Alfredo. "Fiscalización". En: DÍAZ VICENTE O. Tratado de Tributación, Política y Economía Tributaria. Astrea, Buenos Aires, 2004, pp. 399 y 400.

6 LAMAGRANDE, Alfredo. Op. Cit., p. 403

7 PITA, Claudino. "Problemática actual de la función de inspección". EN: Revista de Administración Tributaria del CIAT. N° 2, Diciembre de 1985, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT.

8 Si bien el autor hace referencia al término inspección, lo asimilamos al término fiscalización.

9 Un uso combinado y no aislado de dichos métodos coadyuvará a una mayor y mejor cobertura del universo de contribuyentes.

10 LAMAGRANDE, Alfredo. Op. Cit., pp. 411 a 422.

11 HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis. "Determinación Única, Integral y Definitiva y Determinación Parcial". EN: Derecho & Sociedad N° 33 - Revista editada por estudiantes de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima, 2009, pp. 18.

riedad ni total libertad de actuación, pues esta facultad se encuentra limitada, principalmente, por la Constitución, el Código Tributario y en el caso concreto de la SUNAT, por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF.

Cabe mencionar que el Tribunal Constitucional se ha pronunciado sobre los límites constitucionales de los requerimientos de información que emite la Administración dentro del procedimiento de fiscalización. Es así que, mediante la sentencia recaída sobre el Expediente N° 04168-2006-PA se señaló que:

“El segundo párrafo del artículo 74º de la Constitución, establece que al ejercer la potestad tributaria el Estado debe respetar los derechos fundamentales de las personas. De igual modo se ha expuesto en la jurisprudencia de este Colegiado que los “principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad” [STC 0042-2005-AI/TC, fundamento 7]. Así, esta potestad tributaria, en su dimensión fiscalizadora, es regulada en el Texto Único Ordenado del Código Tributario (aprobado mediante Decreto Supremo N.º 135-99-EF), que en su artículo 62º establece las facultades discrecionales concedidas a la Administración Tributaria a fin de que pueda cumplir con su labor recaudatoria. Esta actividad, normada por Ley, otorga gran amplitud de acción a la Administración, precisamente para combatir la evasión tributaria. Sin embargo, y como ya se apreció, este amplio margen de actuación se encuentra limitado. En efecto, mientras mayor sea la discrecionalidad de la Administración mayor debe ser la exigencia de motivación de tal acto, ya que la motivación expuesta permitirá distinguir entre un acto de tipo arbitrario frente a uno discrecional”.

Que en la misma sentencia, el Tribunal señaló que:

“No obstante, resulta notorio que el punto ii) del fundamento 4, supra, referido al requerimiento hecho al actor de que identifique a la persona con la que viajó resulta, prima facie, desproporcionado, en la medida en que no aporta datos relevantes para determinar el desbalance patrimonial del actor, salvo que dicha persona sea dependiente económicamente de éste. En efecto, si bien la Administración goza de las atribuciones fiscalizadoras anotadas, ello no implica que no tenga que motivar adecuadamente sus requerimientos, más aún cuando la información requerida no determina por sí misma una finalidad de relevancia tributaria evidente. Se pone de manifiesto entonces que la Administración no ha cumplido con sustentar adecuadamente tal requerimiento, por lo que, al no contarse con la fundamentación pertinente, tal solicitud deviene en arbitraria, afectándose con ello, sí, el derecho a la intimidad. Sin embargo, esto no exime al actor de los otros requerimientos” (resaltado nuestro).

III. LA REGLA DE LA FEHACIENCIA EN MATERIA TRIBUTARIA

Si bien son el principio de solidaridad y el Deber de Contribuir, este último como sub-principio del primero, los que sustentan constitucionalmente toda fiscalización y, por consiguiente, la acreditación fehaciente de las operaciones con relevancia para la deducción de gastos, adicionalmente a ello, el principio de verdad material también juega un rol importante.

Dicho principio se encuentra establecido en el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, el cual preceptúa que:

“(…) 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 (…)”.

De este modo, este principio consiste en la obligación que tiene la Administración Pública de buscar que los hechos que le sirven de base para sus afirmaciones sean ciertos, logrando aproximarse lo más posible a la verdad material, lo cual debe ser un horizonte permanente en el procedimiento administrativo, pues más allá de las pretensiones de los recurrentes o de la Administración, en dicho procedimiento se dilucidan diversos aspectos relacionados con el interés público. Así, la fehaciencia se va construyendo no solo de lado del contribuyente, sino conjuntamente con la Administración, quien también tiene el deber de probar sus afirmaciones.

En definitiva, circunscribiéndonos al procedimiento de fiscalización en materia tributaria, el principio de verdad material es también aplicable, en tanto lo que se persigue es la verificación del hecho imponible y la correcta determinación de la prestación tributaria. Para lo cual, el conocimiento pleno de los hechos que realmente sucedieron y que dieron origen a la referida obligación es clave.

1. El rol de la prueba

La carga de la prueba la soporta, por principio de Derecho, quien alega o contradice un hecho. En el ámbito tributario esta máxima no varía, la cual es en esencia la que rodea y explica la necesidad de que los contribuyentes acrediten la fehaciencia de sus operaciones.

El derecho a probar, tal como lo señala Reynaldo Bustamante, es aquel derecho subjetivo perteneciente al grupo de los derechos fundamentales que posee todo sujeto de derecho por el solo hecho de serlo, que le permite utilizar dentro de un proceso o procedimiento, conforme a los principios que lo delimitan y le dan contenido, todos los

medios probatorios pertinentes que resulten necesarios para acreditar los hechos que sirven de fundamento a su pretensión o a su defensa.¹²

Es así que hoy los contribuyentes tienen el derecho de demostrar que sus operaciones son reales pero a la vez, debido a las consecuencias que el no hacerlo acarrea, ello también se ha vuelto en un derecho-deber, el cual no solo comprende sus operaciones sino también las de sus proveedores u adquirentes; pues estas generan un deber formal¹³ de apoyar a la Administración Tributaria a conocer la realidad de las operaciones. Siempre, por supuesto, bajo niveles razonables y proporcionales a la operación de que se trate y acorde a las posibilidades de cada contribuyente.

Como se dijo, tanto lo fehacientes que deben ser las operaciones propias así como la colaboración en informar sobre la de terceros se sustenta en el Deber de Contribuir, el cual ya ha sido reconocido por nuestro Tribunal Constitucional, siendo que, como señala Luis Durán¹⁴, se constituye no solo en un vínculo jurídico impuesto por la Administración a los particulares en el ejercicio de su poder, haciéndolo nacer directamente de la ley, sino que también esta confiere la posibilidad de ejercicio de diversas potestades administrativas que lo concretan o lo hacen nacer¹⁵, es así que el rol de los contribuyentes ante dichos deberes formales, como la acreditación de sus operaciones más allá del registro contable, contratos privados y comprobantes de pago, se fundamenta en el deber de colaborar con el sostenimiento del gasto público en la medida de sus posibilidades.

En el caso de las operaciones fehacientes, entendidas como aquellas operaciones cuya existencia debe ser sustentada razonablemente, el bien jurídico constitucionalmente protegido es el interés del Fisco, que deberá ser ponderado con los derechos-principios de propiedad y libertad de empresa de cada ciudadano, entre otros. Como todo principio o bien jurídico dentro de un Estado Constitucional, no puede ser defendido ni aplicado de manera absoluta. Por ende, la 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.

IV. LO QUE DEBE PROBARSE EN DIVERSAS OPERACIONES A LA LUZ DE LOS CRITERIOS DEL TRIBUNAL FISCAL

Como sabemos, es común que el Tribunal Fiscal, como última instancia administrativa, fije criterios que tiendan a mantenerse y repetirse en el tiempo para casos similares. En ese sentido, nos parece necesario hacer mención a algunos de los criterios que ha vertido sobre el tema, aunque sin entrar a detalle ni pretender agotarlos.

Como ya se dijo, el Tribunal ha hecho referencia a la obligación de la Administración de probar que las operaciones que realizan los contribuyentes existen. Asimismo, en las Resoluciones N° 03025-5-2004 y 00886-5-2005, entre otras, ha establecido que para sustentar la deducción de gastos o costos y/o crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan los requisitos establecidos en el Reglamento de Comprobantes de Pago así como con su registro contable, sino que en efecto estas se hayan realizado, es decir, establece la misma obligación para los contribuyentes.

Cuando no sea posible para la Administración hacer el cruce respectivo de información con el proveedor, debido a su fallecimiento por ejemplo, se establece la necesidad de que sea el contribuyente, sobre todo, quien compruebe la realidad de sus operaciones. (Resolución N° 7479-4-2010).

Con respecto al valor probatorio de los correos electrónicos, estos serán meritados, como toda prueba, siempre que sean congruentes en conjunto con el contrato que suscribieron las partes (Resolución N° 11167-1-2010) y en general, con toda otra prueba que esté destinada a establecer la realidad de la operación y dar fe de ella, no en niveles absolutos, sino en términos razonables, lo cual, sin duda dependerá de cada caso en concreto; sin embargo no debe quedarse a nivel de Registros Contables, comprobantes de pago o contratos privados únicamente.

Como colofón, podríamos decir que en operaciones de prestación de servicios, servirá como prueba los informes elaborados a raíz de estos, los avances entregados con el detalle del servicio y cuadernos de control del personal destacado, de ser el caso. En compras, el destino de las mismas debe poder rastrearse. Asimismo, el monto del importe y su desembolso pueden probarse con formas y medios de pago confiables, respectivamente.

12 BUSTAMANTE ALARCÓN, Reynaldo. "El Derecho Fundamental a Probar y su contenido esencial". EN: Revista Ius et Veritas N° 14, Revista editada por estudiantes de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima: 1997, p. 172.

13 Éstos se aprecian, en el régimen de deducciones, percepciones y retenciones del Impuesto General a las Ventas; las retenciones al Impuesto a la Renta así como la presentación de declaraciones informativas, entre otros.

14 DURÁN ROJO, Luis Alberto. "El derecho a probar en el procedimiento contencioso tributario". En: Revista Vectigalia N° 1 - Revista editada por estudiantes de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima: 2005, p. 141.

15 SÁNCHEZ LÓPEZ, Esther. Los Deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional. CEPC, Madrid, 2001. Citado por: DURÁN ROJO, Luis. Op.cit.