

**UNIVERSIDAD NACIONAL DEL SANTA
FACULTAD DE EDUCACIÓN Y HUMANIDADES
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO Y CIENCIAS
POLÍTICAS**



UNS
UNIVERSIDAD
NACIONAL DEL SANTA

**La carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales, en
materia tributaria, bajo la interpretación de la legislación peruana**

TESIS PARA OBTENER EL TÍTULO DE ABOGADO

Autores:

Bach. Velásquez Dávalos, Arnold Félix

CÓDIGO ORCID:0009-0008-1454-7978

Bach. Saavedra Mendoza, Keiko Arely

CÓDIGO ORCID: 0009-0000-1824-7608

Asesora:

Mg. Gonzáles Napurí, Rosina Mercedes

CÓDIGO ORCID: 0000-0001-9490-5190

DNI: 32965438

NUEVO CHIMBOTE- PERÚ

2026

HOJA DE CONFORMIDAD DEL ASESOR

La presente tesis titulada “**LA CARGA DE LA PRUEBA EN LA IMPUTACIÓN DE OPERACIONES NO REALES, EN MATERIA TRIBUTARIA, BAJO LA INTERPRETACIÓN DE LA LEGISLACIÓN PERUANA**”, ha sido elaborada según el Reglamento General de Grados y Títulos, publicada el 12 de abril del 2024, mediante la modalidad de tesis, para tal efecto firmo el presente trabajo en calidad de asesor, designado según Resolución Decanatural N°380-2022-UNS-DFEH, de fecha 02 de setiembre del 2022.

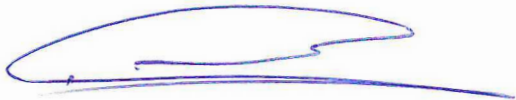


Ms. Rosina Mercedes Gonzales Napurí
CÓDIGO ORCID: 0000-0001-9490-5190
ASESORA
DNI:32965438

HOJA DE AVAL DEL JURADO EVALUADOR

Concluida la sustentación de la tesis intitulada: **“LA CARGA DE LA PRUEBA EN LA IMPUTACIÓN DE OPERACIONES NO REALES, EN MATERIA TRIBUTARIA, BAJO LA INTERPRETACIÓN DE LA LEGISLACIÓN PERUANA”**. Se considera aprobada al bachiller: Arnold Félix Velásquez Dávalos con código de matrícula N° 0201435001 y al bachiller: Keiko Arely Saavedra Mendoza con código de matrícula N° 0201435039.

Revisado y aprobado, por el jurado evaluador designado mediante Resolución N° 565-2025-UNS-DFEH, 06 de noviembre del 2025.



Mg. Julio César Cabrera Gonzales
Presidente
DNI N° 17805269
CÓDIGO ORCID: 0000-0002-1387-6162



Mg. Eduardo Montenegro Vivar
Integrante
DNI N° N° 32931853
CÓDIGO ORCID: 0000-0002-6775-702x



Mg. Rosina Mercedes Gonzales Napurí
Asesora
DNI N° 32965438
CÓDIGO ORCID: 0000-0001-9490-5190

ACTA DE SUSTENTACIÓN



UNIVERSIDAD NACIONAL DEL SANTA
FACULTAD DE EDUCACIÓN Y HUMANIDADES



ACTA DE CALIFICACIÓN DE SUSTENTACIÓN DE TESIS

En el Distrito de Nuevo Chimbote, siendo las siete de la noche del día dos de junio del año dos mil veintiséis, en mérito a lo dispuesto en la Resolución N° 138-2026-UNS-CFEH, se reunió en la Sala de Simulación de Audiencias -segundo piso- del Pabellón de la Escuela de Derecho y CC.PP. -Campus 2 de la UNS, el Jurado Evaluador conformado por el Mtr. Julio César Cabrera Gonzales -Presidente-, Mg. Eduardo Montenegro Vivar -Integrante titular- y Mg. Rosina Mercedes Gonzales Napuri -integrante titular asesora-; con el fin de evaluar la sustentación de Tesis para optar el Título de ABOGADO del Bachiller en Derecho y Ciencias Políticas Arnold Félix Velásquez Dávalos, quien expuso y sustentó el trabajo intitulado: "**La carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales, en materia tributaria, bajo la interpretación de la legislación peruana**".

Terminada la sustentación, el graduado respondió las preguntas formuladas por los miembros del Jurado.

El Jurado después de deliberar sobre aspectos relacionados con el trabajo, contenido y sustentación del mismo, declara: A PROBAR POR MAYORÍA. al Bachiller antes mencionado, según el Art. 73 del Reglamento General de Grados y Títulos de la UNS.

Siendo las Ocho con Treinta de la noche del mismo día, se da por terminado el acto de sustentación.

Julio César Cabrera Gonzales/Eduardo Montenegro Vivar/Rosina Mercedes Gonzales Napuri

Presidente

Integrante

Secretaria



ACTA DE CALIFICACIÓN DE SUSTENTACIÓN DE TESIS

En el Distrito de Nuevo Chimbote, siendo las siete de la noche del día dos de junio del año dos mil veintiséis, en mérito a lo dispuesto en la Resolución N° 138-2026-UNS-CFEH, se reunió en la Sala de Simulación de Audiencias -segundo piso- del Pabellón de la Escuela de Derecho y CC.PP. -Campus 2 de la UNS, el Jurado Evaluador conformado por el Mtr. Julio César Cabrera Gonzales -Presidente-, Mg. Eduardo Montenegro Vivar -Integrante titular- y Mg. Rosina Mercedes Gonzales Napuri -integrante titular asesora-; con el fin de evaluar la sustentación de Tesis para optar el Título de ABOGADA de la Bachiller en Derecho y Ciencias Políticas Keiko Arelly Saavedra Mendoza, quien expuso y sustentó el trabajo intitulado: "**La carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales, en materia tributaria, bajo la interpretación de la legislación peruana**".

Terminada la sustentación, la graduada respondió las preguntas formuladas por los miembros del Jurado.

El Jurado después de deliberar sobre aspectos relacionados con el trabajo, contenido y sustentación del mismo, declara: APROBAR con mayoría a la Bachiller antes mencionada, según el Art. 73 del Reglamento General de Grados y Títulos de la UNS.

Siendo las Ocho con Trece y Diez de la noche del mismo día, se da por terminado el acto de sustentación.

Julio César Cabrera Gonzales/Eduardo Montenegro Vivar/Rosina Mercedes Gonzales Napuri

Presidente

Integrante

Secretaria

RECIBO TURNITIN



Digital Receipt

This receipt acknowledges that Turnitin received your paper. Below you will find the receipt information regarding your submission.

The first page of your submissions is displayed below.

Submission author: ARNOLD VELASQUEZ
Assignment title: INFORME DE TESIS VELASQUEZ-SAAVEDRA
Submission title: INFORME_FINAL_CARGA DE LA PRUEBA_OFICIAL.pdf
File name: INFORME_FINAL_CARGA_DE_LA_PRUEBA_OFICIAL.pdf
File size: 1.73M
Page count: 139
Word count: 41,074
Character count: 232,164
Submission date: 03-Jun-2026 11:06AM (UTC-0500)
Submission ID: 2975734260

UNIVERSIDAD NACIONAL DEL SANTA
FACULTAD DE EDUCACIÓN Y HUMANIDADES
ESCUELA PROFESIONAL DE DERECHO Y CIENCIAS
POLÍTICAS



La carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales, en materia tributaria, bajo la interpretación de la legislación peruana

TESIS PARA OBTENER EL TÍTULO DE ABOGADO

Investigadores:

Arnold Félix Velásquez Dívalos
CÓDIGO ORCID: 0009-0008-1454-7978
Keiko Arly Saavedra Mendoza
CÓDIGO ORCID: 0009-0000-1824-7608

Asesora:

Ms. Rosina Mercedes González Napari
CÓDIGO ORCID: 0000-0001-9490-5190
DNI: 22565438
NUEVO CHIMBOTE- PERÚ

2026

REPORTE PORCENTUAL DE TURNITIN

INFORME FINAL_CARGA DE LA PRUEBA_OFICIAL.pdf

ORIGINALITY REPORT

18% SIMILARITY INDEX	18% INTERNET SOURCES	3% PUBLICATIONS	10% STUDENT PAPERS
--------------------------------	--------------------------------	---------------------------	------------------------------

PRIMARY SOURCES

1	hdl.handle.net Internet Source	6%
2	asesoriarivera.blogspot.com Internet Source	2%
3	repositorio.uns.edu.pe Internet Source	2%
4	repositorio.unc.edu.pe Internet Source	1%
5	Submitted to Pontificia Universidad Catolica del Peru Student Paper	1%
6	vsip.info Internet Source	1%
7	dspace.unitru.edu.pe Internet Source	<1%
8	idoc.pub Internet Source	<1%
9	tesis.ucsm.edu.pe Internet Source	<1%
10	es.scribd.com Internet Source	<1%
11	blog.pucp.edu.pe Internet Source	<1%
12	Submitted to Universidad Nacional del Santa Student Paper	<1%

repositorio.continental.edu.pe

DEDICATORIA

Para los eternos y disruptivos estudiantes.

AGRADECIMIENTO

A Dios, por guiarnos en el sendero de nuestras vidas. Gracias a nuestros padres por su apoyo incondicional. Gracias a nuestra querida Asesora por ayudarnos en esta meta. Y a todas aquellas personas que nos han ayudado de una y otra forma a culminar este proyecto.

INDICE GENERAL

HOJA DE CONFORMIDAD DEL ASESOR	II
HOJA DE AVAL DEL JURADO EVALUADOR.....	III
ACTA DE SUSTENTACIÓN	IV
RECIBO TURNITIN.....	VI
REPORTE PORCENTUAL DE TURNITIN	VII
DEDICATORIA	VIII
AGRADECIMIENTO	IX
PRESENTACIÓN	XVII
INDICE GENERAL	X
INDICE DE TABLAS	XII
INDICE DE FIGURAS	XIII
INDICE DE ANEXOS	XIV
RESUMEN	XV
ABSTRACT	XVI
CAPITULO I: INTRODUCCIÓN.....	18
1.1. DESCRIPCIÓN Y FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	18
CAPITULO II: MARCO TEÓRICO	21
2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN	21
2.1.1. Antecedentes internacionales	21
2.1.2. Antecedentes nacionales	21
2.2. BASES TEÓRICAS	23
2.2.1. Teoría que asigna la carga probatoria a quien afirma, y excusa de ella a quien niega	23
2.2.2. Teoría que atribuye a cada parte la carga probatoria de las hipótesis de hecho de la norma cuya aplicación se pretende.....	23
2.2.3. Tesis de las cargas probatorias dinámicas	24
2.2. MARCO CONCEPTUAL	24
2.2.1. Operaciones no reales	24
2.2.2. Carga de la prueba	47
2.2.3. Interpretación de la legislación peruana y jurisprudencia respecto a la carga de la prueba en las operaciones no reales	68
2.4. DEFINICIÓN DE TÉRMINOS	88
CAPITULO III: METODOLOGÍA	90
3.1. ENFOQUE EPISTEMOLÓGICO.....	90
3.2. TIPO DE INVESTIGACIÓN.....	90
3.2.1. Según su propósito – básica	90
3.2.2. Según su profundidad – descriptiva	90
3.3. METODOS DE INVESTIGACIÓN JURÍDICA	91
3.3.1. Método Dogmático.....	91
3.3.2. Método Exegético	92
3.3.3. Método Hermenéutico.....	92
3.4. MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN JURÍDICA	93

3.4.1.	Método Literal.....	93
3.4.2.	Método Ratio Legis.....	93
3.4.3.	Sistemático por ubicación de la norma.....	93
3.4.4.	Sistemático por comparación con otras normas	94
3.5.	DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.....	94
3.5.1.	Diseño de teoría fundamentada	94
3.6.	POBLACIÓN MUESTRAL	94
3.6.1.	Universo o población	94
3.6.2.	La muestra.....	95
3.7.	CATEGORIZACIÓN DE VARIABLES	96
3.8.	TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS.....	97
3.8.1.	Las técnicas	97
3.8.2.	Instrumentos.....	98
3.8.3.	Fuentes primarias	98
3.8.4.	Fuentes secundarias.....	99
3.9.	TÉCNICAS DE ANÁLISIS DE RESULTADOS.....	99
CAPÍTULO IV: RESULTADOS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS		100
4.1.	RESULTADOS.....	100
4.1.1.	Resultado general	100
4.1.2.	Resultado n° 01	102
4.1.3.	Resultado n° 02	103
4.1.4.	Resultado n° 03	104
4.1.5.	Resultado n° 04	105
4.2.	DISCUSIÓN	107
4.2.1.	Discusión general	107
4.2.2.	Discusión n° 01	109
4.2.3.	Discusión n° 02	111
4.2.4.	Discusión n° 03	113
4.2.5.	Discusión n° 04	115
CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES		118
5.1.	CONCLUSIONES	118
5.2.	RECOMENDACIONES	120
VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y VIRTUALES:		121
VIII. ANEXOS		128

INDICE DE TABLAS

Tabla 1. Distribución de frecuencia porcentual de la atribución de la carga de prueba en las resoluciones evaluadas	100
Tabla 2. Conceptualización de las operaciones no reales en las resoluciones evaluadas ..	102
Tabla 3. Enfoque doctrinario sobre la carga de la prueba en las resoluciones evaluadas ..	103
Tabla 4. Legislación que sustenta carga de prueba en las resoluciones evaluadas.....	104
Tabla 5. Propuesta un proyecto de ley que regule la carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales	105

INDICE DE FIGURAS

Grafico 1. Porcentaje de la atribución de la carga de prueba en las resoluciones evaluadas	102
---	------------

INDICE DE ANEXOS

Anexos 1: Matriz de consistencia metodológica.....	128
Anexos 2: Categorización de variables	129
Anexos 3: Guía de análisis de casos.....	130
Anexos 4: Resumen de la atribución de la carga de la prueba en las resoluciones evaluada.....	133
Anexos 5: Propuesta legislativa	134

RESUMEN

El presente informe determinó quién tiene la carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales, permitiendo procedimiento fiscalización tributaria más justos y de acuerdo a derecho, ajustándose a la legislación vigente, su interpretación, a los principios de derecho y a nuestra realidad social; por ello, que nuestro informe de trabajo de investigación se rige sobre la base del uso de la doctrina, teorías y jurisprudencia en consonancia con el objetivo.

Palabras Claves: Crédito fiscal, Operaciones no reales, Carga de la prueba, Fiscalización tributaria, Interpretación

LOS AUTORES

ABSTRACT

This report determined who bears the burden of proof in the imputation of fictitious transactions, allowing for fairer and more lawful tax audit procedures, in accordance with current legislation, its interpretation, legal principles, and our social reality; therefore, our research report is based on the use of doctrine, theories, and jurisprudence in line with the objective.

Keywords: Tax Credit, Non-Real Transactions, Burden of Proof, Tax Audit, Interpretation

The authors.

PRESENTACIÓN

Señores miembros del jurado:

En atención de las disposiciones reglamentarios vigentes en el Reglamento General para obtener el Grado Académico de Bachiller y el Título Profesional aprobado por Resolución N° 337-2024-CU-R-UNS del 12 de abril del 2024 de la Universidad Nacional del Santa y las disposiciones legales contenidas en el Currículo de la Escuela Profesional de Derecho y Ciencias Políticas adscrita a la Facultad de Educación y Humanidades, presentamos a vuestra disposición la tesis titulada: “La carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales, en materia tributaria, bajo la interpretación de la legislación peruana”, con el fin de optar el título profesional de Abogado.

Los tesisistas.

CAPITULO I: INTRODUCCIÓN

1.1. DESCRIPCIÓN Y FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

El presente trabajo de investigación tuvo como objeto de estudio la carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales. Sobre esta se determinó quién tiene la carga de la prueba, dado que, es un hecho que no se ha concretado o verificado en la realidad, pero que pretende su validez mediante el uso indebido del comprobante de pago (Villanueva, 2014)

En el derecho comparado, se ha abordado la figura de la carga de la prueba en operaciones no reales. Así, en Chile, se encuentra regulada en el artículo 21 del Código Tributario Chileno, cuya carga se atribuye al contribuyente, previo a que la administración debe probar que el proveedor no existe o carece de la infraestructura mínima para operar. En Colombia, se aborda el problema a partir de una atribución general de carga de la prueba en toda la legislación tributaria, esto se encuentra regulado en el artículo 745 del Estatuto Tributario Colombiano, cuya carga se atribuye bajo las reglas de la teoría de la carga de la prueba dinámica, atribuyendo dicha responsabilidad a aquel que se encuentra en mejor posición técnica para probar.

En el contexto de nuestra realidad jurídica se observó, en los procesos de fiscalización de Impuesto General a las Ventas (IGV) que, la administración verifica o valida el cumplimiento tributario. Sin embargo, el problema se evidencia cuando la administración, verificando si el crédito fiscal cumple con los requisitos tributarios, plantea e imputa que la operación producto del cual se goza del crédito fiscal es inexistente (acto jurídico simulado); ante ello, nos hacíamos la siguiente interrogante referente a la probanza de actos de los administrativos que son presumible como lícitos y que la administración atribuye que no son lícitos

Así, también se evidenció, que los órganos de justicia administrativos y judiciales después de la fiscalización asentaron criterios contradictorios o sin un sustento detallado al respecto, atribuyendo responsabilidad al contribuyente en la mayoría de ocasiones, dado que, la administración tiene facultad para imponer una posición, lo que nos dejó ver que el contribuyente se encontraba en una posición de desventaja, por ende, resultó ser el más perjudicado.

En tal sentido, con el fin de encontrar una solución a este vacío legal, este trabajo se centró en dos frentes; el primero, a través de la interpretación de la legislación peruana en su conjunto previa a una integración jurídica; y; segundo, a partir incorporación de un artículo que regulará

la carga de la prueba en operaciones no reales, esto con la finalidad de evitar un proceso que viole las garantías del debido proceso al administrado.

En esa misma línea de investigación, se planteó el siguiente problema: ¿Quién tiene la carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales, en materia tributaria, bajo la interpretación de la Legislación Peruana?

Asimismo, se planteó como objetivo general: Analizar quién tiene la carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales, en materia tributaria bajo la interpretación de la legislación peruana, desglosando de ello los siguientes objetivos específicos: a) Conceptualizar las operaciones no reales, según doctrina y jurisprudencia, para saber si los órganos resolutores y la doctrina define correctamente una operación no real a fin de distribuir correctamente la carga de la prueba; b) Explicar a nivel doctrinario la carga de la prueba, para determinar si está aplicando correctamente la doctrina c) Analizar e interpretar la legislación peruana respecto de la carga de la prueba, lo que nos permitió saber si la legislación responde a esta necesidad o si a partir de la interpretación también podíamos colegir en una correcta atribución de la carga de la prueba; y d) Proponer un proyecto de ley que regule la carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales, todo ello con la utilización de las guías de análisis de casos y fichas.

En ese sentido, la hipótesis de trabajo que ha guiado nuestra investigación y que se utilizó en la fase del proyecto fue; dado que, existiendo una incertidumbre jurídica respecto a quién correspondería la carga de prueba en la imputación de operaciones no reales, es probable que, ésta recaiga sobre la administración tributaria.

La presente investigación se justificó, en la práctica, por la necesidad de tener reglas claras en la fiscalización tributaria, al definir la carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales, lo que permita una actuación adecuada tanto del auditor como del contribuyente, esto mediante la interpretación de la legislación peruana; o, a partir de una regulación clara que zanje la discusión, en la justificación teórica, a partir de conocer en esencia que es una operación no real, la que se define como una operación inexistente, es decir, simulada absolutamente y sobre la base de la teoría de la carga de la prueba, él porque de aplicar una norma acorde a su esencia y a la teoría de la prueba, a partir de la integración e interpretación de la normas.

Su justificación social radica en el hecho de que, al analizar quien tiene la carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales, se evita sobrecargar a los contribuyentes con

diligencias infructuosas; y, además de ello, permitirá a la administración tributaria o auditor, dirigir mejor sus procedimientos de fiscalización, aportando nuevos conocimientos para resolver esta realidad problemática en beneficio de la sociedad en general.

Su justificación metodológica, se sostiene en que se constituirá un precedente para plantear soluciones integrales, a fin de analizar a quién le es atribuible o quién tiene la carga probatoria en la imputación de operaciones no reales, teniendo en cuenta el conocimiento adecuado del tema.

En suma, la presente investigación sirvió para interpretar de forma sistemática nuestro sistema jurídico, además, de suplir un vacío legal en las leyes tributarias que regulen la carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales, para que los administrados sepan cómo actuar en la fiscalización a fin de poder gozar del crédito fiscal; esto, al quedar claro que, la administración, de acuerdo a la normas tributarias y criterios de carga de la prueba actué de acuerdo a sus facultades, a efectos de que los administrados puedan tener las garantías mínimas de un debido proceso y que garantiza más derecho dentro de un proceso.

CAPITULO II: MARCO TEÓRICO

2.1. ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

2.1.1. Antecedentes internacionales

En Chile, Guzmán (2018) en su tesis “Carga de la prueba en el derecho tributario chileno” para optar al grado de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, concluye: “corresponde al contribuyente probar: la verdad de sus declaraciones y, la naturaleza de los antecedentes y el monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto”.

En Colombia, Luquez (2017) comenta en su artículo: “Criterios de la carga de la prueba respecto de los costos y deducciones en el impuesto de renta”, publicada en la Revista de derecho fiscal, señala que, aunque rige la carga de la prueba sobre un sistema dispositivo general, existen excepciones cruciales. Estas se manifiestan a través de la "carga dinámica de la prueba" y las disposiciones del estatuto tributario (art. 745), donde la obligación de probar se desplaza según quién esté en mejor posición técnica para hacerlo.

En Chile, Zambrano (2023) comenta en su artículo: “La carga dinámica de la prueba en el procedimiento tributario”, publicada en la Revista de Estudios Tributarios n.º 30, señala que, aún sobreviven enfoques tradicionales que cargan toda la responsabilidad probatoria al contribuyente, exonerando casi por completo a la Administración Tributaria, esta tendencia, se apoya en una lectura extensiva del artículo 21 del Código Tributario Chileno y en el privilegio de la "presunción de legalidad" que ampara los actos de la administración pública.

En Chile, Andrade (2007). en su tesis titulada: “La carga de la prueba en las facturas falsas: ¿Es del servicio de impuestos internos o del contribuyente?”, sustentada en la Universidad Austral de Chile para optar a Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales, concluye que, si la autoridad fiscal logra evidenciar que un proveedor no existe o que carece de la infraestructura mínima para operar, se asume que la operación es falsa; y, en tal sentido, el contribuyente se ve forzado a presentar pruebas que demuestren que los bienes o servicios fueron efectivamente recibidos en la realidad material.

2.1.2. Antecedentes nacionales

Bustinza (2019) en su tesis “Luces y sombras en la fiscalización de operaciones no reales: ¿Sobre cuáles sujetos recae la carga de la prueba? Análisis de la jurisprudencia del tribunal fiscal” para optar el grado de magíster en derecho tributario, concluye que, la teoría de la

carga dinámica de la prueba debe tenerse en cuenta al fiscalizar operaciones no reales. Dado que, según este, tanto en el sujeto fiscalizado (el administrado) como la Administración Tributaria (el Agente fiscalizador), tienen la carga probatoria y principalmente recae sobre el que se halle en excelentes condiciones para producirla. Aquella está ligada a quehaceres adicionales (como los cruces de información) que la SUNAT lleva a cabo para probar la no realidad de las operaciones del contribuyente. Pese a ello, tal y como se muestra en la investigación realizada, conforme a la jurisprudencia que fue materia de análisis, no es obligatorio que la administración tributaria realice cruces de información con el fin de demostrar la inexistencia de una operación. Por lo tanto, los límites de esta teoría se hallarán en los razonamientos instaurados en la frecuente jurisprudencia.

Aguilar (2016) en su tesis “La carga de la prueba en la configuración de las operaciones no reales establecidas en el artículo 44° de la Ley del IGV” para optar el grado académico de maestro en Tributación y Política Fiscal, concluyó, que en los procedimientos de auditoría fiscal el contribuyente tiene como deber “resistir”, mas no tiene como deber de “contribuir” ni “probar”, ya que no estamos en un proceso contencioso, no hay en la fiscalización un “juez especializado en lo tributario” que vaya a emitir alguna resolución. Por ello, la administración tributaria debe trabajar en alcanzar la verdad real o material, y el contribuyente debe cooperar para tal fin, dado que, el problema de la no formalidad en el plano tributario no es una tarea que deba asumir el contribuyente, sino el Estado.

Tunque y Reyes (2017) en su tesis titulada: “La carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización: necesidad de su regulación”, sustentada en la Universidad de Lima para optar el grado de maestro en Tributación y Política Fiscal, indica que, el proceso de fiscalización se rige por el principio dispositivo. Esto implica que la responsabilidad de probar recae en quien afirma un hecho; por lo tanto, la Administración Tributaria debe demostrar cualquier circunstancia que eleve la deuda tributaria más allá de lo declarado originalmente. En este escenario, el contribuyente no es un sujeto pasivo, sino que tiene un "deber de colaboración" activo, facilitando el soporte documental necesario para que la administración tributaria determine con exactitud la obligación real.

Escalante (2025) en su tesis titulada: “Implicancias jurídicas de la carga de la prueba en los procedimientos de fiscalización tributaria por operaciones no reales”, publicada en la Revista Alternativa Financiera vol. 16 n° 01, identificó una debilidad en el sistema peruano, la existencia de un vacío legal respecto a cómo se distribuye la prueba en casos de operaciones no reales. Esta "laguna normativa" genera incertidumbre tanto para el administrado como

para la SUNAT, asimismo, la autora recomendando reformar el Código Tributario o la Ley del IGV para instaurar reglas claras que definan cuándo corresponde probar a cada parte y bajo qué condiciones esta carga puede trasladarse de un sujeto a otro, tomando como referencia modelos exitosos de derecho comparado como los de España y Chile.

Angulo (2015). en su tesis titulada: “Operaciones no reales según el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas”, sustentada en la Universidad de Piura para optar el grado de abogado, afirma que el Tribunal Fiscal ha tenido que de alguna forma pronunciarse para llenar este vacío, ante la ausencia de una regla específica para las operaciones no reales, y apoyándose en la Ley del Procedimiento Administrativo General, se ha establecido un criterio de "responsabilidad compartida". Es decir, recae tanto en el contribuyente y la entidad fiscal según el procedimiento.

Chau (2009), en su ponencia titulada “Apuntes sobre la prueba en materia tributaria en el ordenamiento jurídico peruano.” presentada en las Segundas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, afirma que, la carga de la prueba no es solo un requisito procesal, sino una herramienta que dinamiza la actividad de las partes y permite al juzgador direccionarse ante la falta de certeza sobre los hechos, bajo este análisis, ya sea en sede administrativa o judicial, la obligación de presentar pruebas sólidas es siempre de aquel que busca que su derecho sea reconocido o validado ante la administración tributaria.

2.2. BASES TEÓRICAS

Con el objetivo de estudiar la problemática, es importante, conocer las diferentes teorías respecto de la carga de la prueba:

2.2.1. Teoría que asigna la carga probatoria a quien afirma, y excusa de ella a quien niega

“(…) no tiene en consideración la situación procesal de las partes, esto es, si constituyen demandante o demandado, sino que se enfoca en el objeto de probanza, tomando en cuenta las aseveraciones o refutaciones que existieran” (Hinostroza, 2017, p. 98)

2.2.2. Teoría que atribuye a cada parte la carga probatoria de las hipótesis de hecho de la norma cuya aplicación se pretende

“Considera como su punto de partida al supuesto de hecho (hipótesis fáctica), así como el objetivo jurídico que el interesado procura, mismo que está relacionado con la que constituye su pretensión y su fundamento legal en el que esta encuentra amparo.” (Hinostroza, 2017, p. 101)

2.2.3. Tesis de las cargas probatorias dinámicas

La dinámica de la carga probatoria, si bien pesa al inicio en ambas partes, ha sido repartida de la siguiente manera (...): quién está en mejores condiciones para aportar los elementos de obtención de la verdad objetiva, quién tiene mayor profesionalidad, técnica y/o fáctica, es decir, la parte que está en mejores condiciones para probar los hechos en cuestión, la persona en mejores condiciones para presentar la prueba o con la finalidad de obtenerla. Esta refiere, a que cualquiera de las partes que está óptimamente posicionado para proporcionar los elementos necesarios, la parte en la mejor condición para probar, quién está en mejores condiciones para resolver el problema planteado, la persona que afirma hechos extraordinarios o la parte con conocimiento directo de los hechos, **debe de probar**. (Lepori White, citado por Hinostroza, 2017)

En ese sentido, las teorías planteadas han permitido sostener nuestra postura al momento de analizar a quién corresponde la carga probatoria en la imputación de operaciones inexistentes o no reales.

2.2. MARCO CONCEPTUAL

2.2.1. Operaciones no reales

a. Definición de operaciones no reales

Nuestra normativa tributaria, en particular el artículo 44° de la Ley del IGV, no proporciona una definición explícita de lo que se entiende por operaciones no reales, limitándose únicamente a señalar los casos en los que estas se presentan. Por ello, es necesario establecer una definición más clara.

En este contexto, al hablar de operaciones no reales, nos referimos, según lo señalado por Villanueva (2014, pp. 466-468), a transacciones que no han ocurrido efectivamente en la realidad, es decir, que son inexistentes. Estas operaciones se intentan validar de manera fraudulenta a través de la emisión de un comprobante de pago, lo que configura un caso de simulación absoluta, en el cual se pretende otorgar apariencia formal a una operación ficticia.

De igual forma, se considera como operación no real aquella en la que, si bien la transacción sí ocurrió y fue efectivamente realizada, el comprobante de pago o la nota de débito que la respalda ha sido emitido por un tercero que no participó en la operación. En

otras palabras, se encubre una operación verdadera, pero sin comprobante legítimo, utilizando documentos emitidos por alguien ajeno a dicha transacción.

En esa misma línea, Casanova (2011), ha definido a las operaciones no reales del siguiente modo:

«Una operación no real es aquella negociación o contrato sobre bienes o mercaderías que no tiene existencia certera y efectiva, ya sea porque los bienes o mercaderías objeto de transacción no existen o porque existiendo aquellos, ésta nunca fue realizada». (p. 17).

Asimismo, el Tribunal Fiscal, ha tratado de definir que es una operación no real, entre ellas ha emitido las siguientes resoluciones:

Para tal caso puede entenderse que una operación es inexistente si se llega a instituir que cualquiera de las partes (vendedor o comprador) o el objeto de la transacción no existen, o son diferentes a los que aparecen señalados en el comprobante de pago. **(RTF n.º 3025-5-2004)**

Una operación es inexistente si se llega a establecer que cualquiera de las partes (vendedor o comprador) o el objeto del acuerdo no existen o son disímiles a los que aparecen consignados en el comprobante de pago reparado” **(RTF n.º 08999-2-2007, 01580-5-2009)**

En consecuencia, una operación no real puede entenderse como una transacción que no ha ocurrido en la realidad o, en caso de haberse realizado, involucra a personas que no guardan vínculo alguno con los sujetos que figuran en el comprobante de pago.

b. Operaciones no reales y la simulación de acto jurídico.

A nivel doctrinario, se sostiene que la simulación determinada en el área de la tributación, es la misma que la figura jurídica de simulación reglada en el Derecho Civil (Tarsitano, 2003).

A pesar de esto, aun cuando convergen otras áreas del Derecho, existe una relación neutral equitativa entre la normativa civil y la normativa tributaria. Pues, por un lado, el acto jurídico simulado no es inválida desde el derecho civil cuando se manifiesta su naturaleza jurídica fiscal, y por otro, si el acto jurídico no es válido desde el derecho civil, la norma fiscal se

aparta de los efectos que puedan recaerle, sujetándolo al tributo si las partes consienten los efectos del mismo. (Rosembuj, 1999).

Siendo así, para calificar si un negocio jurídico es simulado, la Administración Tributaria, debe obligatoriamente remitirse a la legislación de naturaleza civil que regula la simulación del acto jurídico, para una vez se determine el acto jurídico como simulado, esta le atribuya los efectos tributarios que le correspondan, sin que esto invalide dicho negocio para efectos civiles.

Así, en nuestro estado peruano, la simulación se encuentra regulada en los artículos 190° y 191° de nuestro código civil, donde se ha establecido que, la *simulación absoluta* se configura cuando se aparenta celebrar un acto jurídico, sin que exista voluntad real de las partes para celebrarlo (tiene una finalidad de provocar una falsa impresión de la simulación real); y por otro lado, la *simulación relativa* se produce cuando las agentes involucrados han querido celebrar un acto jurídico diferente del aparente, surtiendo efecto entre estas el acto jurídico oculto, siempre que se cumplan los requerimientos de sustancia y forma y no se perjudique el derecho de tercero.

El acto jurídico absolutamente simulado es una apariencia de la voluntad de las partes, quienes no han tenido el deseo de celebrar este, ni ningún otro acto jurídico; mientras que, en la simulación relativa los intervinientes celebran un acto jurídico estructuralmente correcto, pero aparente, cuyo contenido no armoniza con la verdadera voluntad de las partes, quienes ocultan tras éste otro acto jurídico que sí coincide con su legítima voluntad. Así, dicho autor relaciona la simulación absoluta con el acto de *simular* (hacer aparecer algo que no es); y, la simulación relativa con el acto de *disimular* (ocultar lo que es, haciendo figurar lo que en realidad no es) (Lohmann, 1994, pp. 371-373).

Como puede observarse en las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, este recurre al marco del Derecho Civil para definir la simulación en el contexto de operaciones no reales.

En este sentido, si la Administración Tributaria utiliza la normativa civil para analizar la existencia de una operación real, resulta lógico que, al sostener que un acto ha sido simulado, deba acreditar dicha afirmación. No basta con una percepción subjetiva basada en la realidad económica; se requiere demostrar la existencia de una estructura jurídica ficticia creada

intencionalmente para evitar la celebración de un acto jurídico, o bien para ejecutarlo de manera distinta a la declarada (Rosembuj, 1996).

Por ello, al examinar los actos jurídicos realizados por los contribuyentes, la SUNAT puede identificar simulaciones conforme a lo previsto en el Código Civil, y deberá calificarlos según su verdadera naturaleza económica a efectos tributarios. Para ello, la Administración está obligada a sustentar su calificación con pruebas suficientes que respalden la existencia de la simulación de manera adecuada.

b.1. Simulación absoluta

En nuestro ordenamiento jurídico, el artículo 190 del Código Civil, da noción de dicha figura jurídica, del cual se desprende, *tres presupuestos; disconformidad entre la voluntad real y la manifestación; concierto entre las partes para producir el acto simulado, y el propósito de engaño.*

Desde la perspectiva doctrinaria, diversos autores han coincidido en que la simulación en el ámbito tributario conserva los mismos elementos esenciales reconocidos por el Derecho Civil.

Tarsitano (2003), por ejemplo, señala que no existe una diferenciación sustantiva entre la simulación civil y la tributaria, ya que ambas responden al mismo esquema: la existencia de un acto aparente que oculta la verdadera intención de las partes, con una finalidad generalmente fraudulenta.

En ese mismo sentido, Rosembuj (1996) afirma que la Administración Tributaria, al calificar un acto como simulado, no puede basarse únicamente en una interpretación subjetiva de la realidad económica o en presunciones sin respaldo probatorio. Es indispensable que se acredite de manera objetiva la existencia de un acuerdo ficticio y un propósito de engaño. Por lo tanto, la SUNAT debe respetar los principios del debido proceso y de presunción de licitud de los actos del contribuyente, sustentando su posición con evidencia concreta y verificable.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal refuerza esta postura. En múltiples resoluciones, dicho órgano ha establecido que, para declarar la existencia de una operación no real, es decir, simulada, se debe acreditar la inexistencia material de la operación o la participación de sujetos ajenos a la transacción que figura en el comprobante de pago. Así, por ejemplo, el

Tribunal ha señalado que la simulación debe probarse con hechos objetivos y coherentes, tales como la ausencia de capacidad operativa del proveedor, la inexistencia física de los bienes o servicios, o la falta de correspondencia entre los documentos emitidos y las actividades reales del contribuyente.

Asimismo, el Tribunal Fiscal ha precisado que, si bien la SUNAT puede recurrir a indicios, estos deben estar debidamente concatenados y conducir de manera razonable a la conclusión de que se ha producido una simulación. No es suficiente una apreciación general o la mera sospecha; se exige una valoración probatoria que respete el marco legal establecido tanto en el Código Civil como en la normativa tributaria.

Por tanto, en casos de operaciones no reales, la calificación de simulación implica un análisis integral que combine los elementos jurídicos del acto con la realidad económica subyacente, pero siempre bajo el principio de legalidad y con base en pruebas sólidas.

b.2. Simulación relativa

Ayres (2011) señala lo siguiente: «La especie relativa (disimulación) se caracteriza por la existencia de dos actos jurídicos superpuestos: el simulado es el que se presenta ante terceros, pero su verdadera función es ocultar otro acto, el disimulado, que es el que realmente desean las partes» (p. 183). De esta manera, el artículo 191 del Código Civil Peruano regula la simulación relativa, estableciendo que cuando las partes han querido realizar un acto distinto al que aparenta, el acto oculto tendrá efecto entre ellas, siempre que se cumplan los requisitos de sustancia y forma y no se perjudique a los derechos de terceros. Según la norma y el autor citado, en la simulación tratada el acto auténtico se oculta tras un acto simulado.

b.3. Simulación parcial

El artículo 192° del Código Civil regla la simulación parcial del acto jurídico, que se da cuando se incluyen datos incorrectos en dicho acto. Un ejemplo claro de esto es el ocultamiento del precio real en la venta de un inmueble para reducir el pago de impuestos, donde solo el comprador y el vendedor conocen el precio verdadero del bien. En este tipo de simulación, también se puede observar la figura de la interpósita persona, o testafarro, que se refiere a la intervención de una persona que no es el verdadero comprador, sino que simplemente presta su nombre en el acto jurídico, ocupando el lugar del indiscutible titular.

Tras haber detallado los diferentes tipos de simulación, es importante señalar que esta figura se emplea frecuentemente para ocultar movimientos y está regulada dentro de los artículos 190 al 194 del Código Civil Peruano. En el ámbito tributario, la simulación se utiliza con el fin de evadir impuestos. En este sentido, Villanueva señala: "En las operaciones no reales, se busca dar legalidad a un negocio a través una factura que es un comprobante de pago ilegal. Según Villanueva, esto constituiría una simulación absoluta" (2014, p. 423).

De igual manera, los doctrinarios coinciden en que el negocio simulado es aquel que presenta una aspecto diferente o contradictoria a la realidad. Es decir, el negocio simulado no tiene existencia real, ya que las partes acuerdan un acto ficticio con el propósito de encubrir otros actos distintos al simulado. En las operaciones no reales, la obtención de facturas falsas, sin que exista un acto real, como, por ejemplo, la compra de cementos, ladrillos en una entidad económica (empresa) evocada al sector económico de la construcción, se utiliza para reducir la cancelación del IGV, lo cual es considerado un negocio simulado en el área del derecho civil, una operación no real en el área fiscal.

En este sentido, si nos referimos al inciso a) del artículo 44° de la Ley del IGV, que regla la primera condición de operaciones no reales, en el cual, aunque se haya girado un comprobante de pago o una nota de débito, el hecho gravada que se consigna en dicho documento es simulada o inexistente, podemos observar que este supuesto se encuadra dentro del concepto de simulación absoluta. Por lo tanto, se puede afirmar que el primer supuesto de operaciones no reales establecido por la norma mencionada configura un caso de simulación absoluta.

Por otro lado, al analizar lo dispuesto en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del IGV, que regla la segunda condición de operaciones no reales, se establece que el girador que aparece en el comprobante de pago o en la nota de débito no ha realizado realmente la operación, habiéndose utilizado su nombre y documentos para aparentar dicha transacción. En este caso, también podemos concluir que se está haciendo referencia a una simulación absoluta.

Esto se debe a que, aunque no existe una operación real entre las partes, es decir, no tiene existencia ni efectos jurídicos tributarios para las mismas, sí produce efectos económicos entre ellas. Por lo tanto, puede considerarse una operación real para fines tributarios, siempre y cuando cumpla con lo estipulado en el Reglamento de la Ley del IGV. En otras palabras, aunque la transacción no sea válida en términos jurídicos y fiscales, sus efectos económicos

pueden justificar su reconocimiento en el ámbito tributario, siempre que se respeten los requisitos establecidos por la normativa correspondiente.

Por otro lado, el artículo 44° de la Ley del IGV, modificado por el Decreto Legislativo n.° 950, señala que la factura o la nota de débito emitidos, que no correspondan a una operación real, obligarán al pago del impuesto registrado en dichos documentos por parte del responsable de su emisión. Además, el receptor del comprobante de pago o de la nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal ni a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto al Valor Agregado originado por la obtención de bienes, la prestación o utilización de servicios, o la ejecución de contratos de construcción.

En conclusión, de acuerdo con los incisos a) y b) del artículo 44° de la Ley del IGV, aunque se emita un comprobante de pago que contenga el nombre de un emisor, la operación gravada es inexistente, ya que no se ha realizado en la realidad. En otras palabras, nos encontramos ante la figura de la simulación absoluta, tal como lo establece el artículo 191° del Código Civil. Esto implica que, aunque los documentos puedan aparentar una transacción válida, en realidad no existe una operación real, lo que constituye un acto simulado.

c. Naturaleza jurídica de las operaciones no reales

La doctrina peruana no ha determinado de manera clara cuál es la naturaleza jurídica de una operación real según lo dispuesto en el artículo 44° de la Ley del IGV. No obstante, entendemos que, conforme a la descripción de dicho artículo, se está haciendo referencia a la figura de la simulación. Por lo tanto, la naturaleza de las operaciones no reales debe ser comprendida a través del concepto de simulación.

La doctrina que reflexiona la simulación como un caso de discrepancia entre la voluntad y su manifestación sostiene que los simulantes expresan una voluntad que no coincide con su intención interna. Es decir, al no haber concordancia entre el proceso psicológico interno y la manifestación exterior, la simulación sería vista como un vicio en la manifestación de la voluntad, ya que el acto simulado no refleja la verdadera intención de las partes. Según esta teoría, el acto simulado es inexistente por la ausencia de un elemento esencial, que es la voluntad, y no se considera un acto jurídico, sino una mera apariencia. Por lo tanto, la acción de nulidad no busca eliminar el acto simulado, sino declarar su inexistencia.

Sin embargo, esta teoría no refleja con precisión la verdadera naturaleza de la simulación. En la simulación, no hay una disonancia entre la voluntad y la manifestación, sino que existe un "querer aparente" y un "querer real". El querer real puede ser no querer nada o querer algo distinto, mientras que el querer aparente es lo que se comunica a los terceros, mientras que el verdadero querer se mantiene en secreto. En ambos casos, tanto la declaración del querer aparente como la del querer real corresponden a la verdadera intención interna de las partes.

Los otorgantes de un acto simulado no manifiestan una voluntad diferente de su verdadero querer interno, sino que expresan su intención común de realizar un acto ficticio o de mentira con el fin de engañar a terceros. Esto puede ocurrir tanto en el caso de la simulación absoluta, en la que no hay nada real oculto bajo la apariencia, como en la simulación relativa, en la que se oculta la verdadera naturaleza, el objeto o el propósito del acto tras una apariencia falsa.

c.1. Doctrina que considera a la simulación como vicio de la causa del acto jurídico

Esta doctrina entiende la simulación como una anomalía estructural del acto jurídico que afecta a la causa, comprendida en dos sentidos: como la función social que el acto debe cumplir y como el objetivo práctico que las partes desean alcanzar. En la simulación, existe una discrepancia entre la causa típica de la figura jurídica empleada y la finalidad concreta que las partes quieren lograr. A través del acto jurídico, las partes buscan un fin oculto, diferente de su causa típica.

Los simulantes tienen plena conciencia del acto que realizan, pero lo emplean únicamente como un medio para alcanzar un fin distinto al que correspondería según su causa típica. Este fin real o subyacente puede influir en la naturaleza del acto o en cualquiera de sus elementos, como las partes involucradas, el objeto, las condiciones, los gravámenes, entre otros. La finalidad subyacente puede ser variada, como evitar la curiosidad indeseada de terceros, impedir que un acreedor embargue los bienes de su deudor, realizar un acto de liberalidad hacia una persona específica, eludir una prohibición legal, o incluso evadir o reducir el pago de impuestos.

c.2. Doctrina que considera que en la simulación hay divergencia entre declaración y contradecación

No puede existir un acto jurídico simulado sin la participación de dos o más partes que se ponen de acuerdo para crear un acto con un valor superficial, con el objetivo de engañar a terceros. Para lograr este propósito, los simulantes emiten dos declaraciones de voluntad: la

declaración interna (que permanece en secreto), conocida como contradecларación, que está destinada a no ser revelada, y la declaración externa, que es la que se presenta frente a los terceros.

Por esta razón, se ha afirmado que en la simulación no se da un contraste entre la voluntad y la declaración, sino una divergencia entre la declaración que afecta al mundo exterior y la contradecларación que opera solo entre las partes involucradas.

En nuestra opinión, no existe una discrepancia entre la declaración interna y la externa, ya que ambas son coherentes; la declaración externa es solo un aspecto de la declaración interna. La interna refleja la totalidad de la voluntad común de las partes, mientras que la externa solo muestra el aspecto aparente destinado a ser percibido por los terceros.

c.3. Doctrina que considera que la simulación es un mero disfraz de la voluntad de las partes

Esta teoría sostiene que, en la simulación, las partes utilizan un lenguaje convencional que asigna a la declaración un significado atípico, pero que, entre ellas, solo tiene valor el acto real. Cada parte entiende perfectamente lo que se está expresando a través de las declaraciones de voluntad, ya que se emplea un lenguaje convencional (o especializado), el cual tiene un sentido concreto distinto al que se desprende de las palabras literales de las declaraciones. Por lo tanto, en la simulación no existe una discrepancia entre la voluntad y la declaración.

Así, por ejemplo, en los actos que requieren una forma solemne, será suficiente que la declaración simulada, y no la contradecларación, cumpla con la forma exigida, ya que se considera que el acuerdo simula asigna a la declaración simulada un significado convencional, oculto a los terceros. De esta manera, los efectos realmente deseados provienen de la declaración simulada, por lo que es suficiente que solo esta cumpla con el requisito de la forma.

c.4. Doctrina que considera al acto simulado como estructuralmente perfecto

Esta doctrina aborda la validez del contrato simulado, indicando que es estructuralmente adecuado y, por lo tanto, apto para constituir un título de adquisición frente a terceros. Se diferencia de la eficacia del acto, que depende de la autorregulación acordada por las partes y puede implicar una resolución que no coincida con sus relaciones internas. Aunque el acto

simulado es formalmente correcto, su contenido es aparente, ya que no refleja la verdadera intención común de las partes. Detrás de él se oculta otro acto jurídico con una función social y económica distinta, que sí corresponde a los intereses que las partes desean regular.

c.5. Doctrina que considera a la simulación como un acuerdo complejo único

Esta doctrina sostiene que no son convincentes las teorías que consideran, desde la perspectiva de la duplicidad de declaraciones o de causas, que en la simulación existen dos negocios: uno aparente y otro real, en oposición. Se argumenta que esta visión se aleja de la realidad de las cosas y de la unidad del acuerdo negociado por las partes. Tampoco se puede reducir el fenómeno de la simulación a un simple disfraz de la voluntad de las partes mediante signos convencionales, ya que no refleja adecuadamente que las partes buscan crear un acto real para el mundo externo dentro de los límites que ellas mismas han establecido.

La teoría que propone una divergencia entre la causa típica y la función práctica perseguida por las partes representa un avance significativo, pero sigue dentro de la alternativa que ve la simulación como una duplicidad de negocios. No puede adoptarse la teoría que separa la validez del negocio (como perfección estructural) de su eficacia (según las disposiciones de las partes), pues esto implica una fractura inaceptable entre la validez legislativa y la autorregulación entre las partes. Este enfoque no logra capturar la esencia de la simulación, que se basa en la compleja estructura del acuerdo.

Desde una perspectiva más realista, la simulación puede verse como una anomalía en la autonomía de la voluntad privada, donde las partes crean un acto complejo que regula de manera doble los intereses involucrados: una regulación válida frente a los terceros y otra válida solo entre las partes. Es un acuerdo unitario que no presenta contradicciones en sus disposiciones, las cuales son aplicables en su respectivo ámbito: las relaciones con terceros y las internas entre las partes. La autonomía de la voluntad privada tiene la función específica de crear un doble régimen de relaciones, uno que regula las interacciones entre las partes y otro respecto a los terceros, lo cual es reconocido por el ordenamiento jurídico, dado que le da importancia al acuerdo simulado sin importar el fin concreto perseguido por los contratantes.

Compartimos esta corriente, ya que la simulación implica que las partes adoptan una determinación única y compleja. El acuerdo simulado se descompone en una declaración

interna o contradecларación y una declaración externa, ambas reflejando diferentes aspectos del mismo acuerdo. La declaración interna (la contradecларación) corresponde a la totalidad de la voluntad común de las partes, revelando el verdadero sentido del acto, tanto en su aspecto simulado como disimulado: si la simulación es absoluta, muestra que el acto aparente esconde la nada (las partes declaran no querer los efectos del acto celebrado); si es relativa, revela que la apariencia oculta la verdadera naturaleza del acto o sus elementos (como el objeto, sujeto o finalidad del acto). Por su parte, la declaración externa solo refleja el aspecto aparente de la voluntad común.

El acuerdo es único, con dos regulaciones: una que afecta a los terceros y otra que rige entre las partes. No existen dos actos jurídicos separados, uno real y otro aparente, en antagonismo, sino un solo acto que refleja una voluntad única, con dos facetas: una aparente para los terceros y una verdadera para las partes. En su aspecto ficticio, el acto es real solo para las partes y para los terceros de buena fe, mientras que, en su faceta verdadera, el acto es inexistente para los terceros de buena fe, ya que quienes desconocen el aspecto secreto del acto no pueden afirmar su existencia. La simulación, por lo tanto, crea un único acuerdo que establece una doble regulación de las relaciones, una entre las partes y otra con los terceros. La declaración externa y la contradecларación son dos formas de manifestar el único consentimiento simulado. Ninguna de las dos expresa una voluntad distinta, y la contradecларación no cambia la apariencia del acto, sino que revela su verdadero carácter, de acuerdo con la intención común de las partes. No hay dos convenciones contradictorias, sino que ambas declaraciones reflejan aspectos distintos de un único acuerdo común.

d. El crédito fiscal y operación real “Ley”

El Impuesto General a las Ventas, conocido también como Impuesto al Valor Agregado (IVA), el Tribunal Fiscal, a través de la RTF n° 1374-3-2000 del 20 de diciembre de 2000, indicó que el legislador adoptó “la técnica del impuesto plurifásico no acumulativo sobre el valor agregado, calculado mediante el método de sustracción sobre una base financiera de impuesto contra impuesto, con derecho a un crédito fiscal que permite amplias deducciones”. La meta central de este impuesto, según Villanueva, es imponer un gravamen sobre el consumo de los bienes y servicios finales (2009, p. 15)

En tal sentido, la estructura del Impuesto al valor agregado de acuerdo con Luque (2001, p. 174) es el “método de quitar sobre base financiera y de tributo contra tributo”; lo que técnicamente se entiende como lo dice Córdova (2001, p. 235) “[...] un impuesto plurifásico

no acumulativo [...]” alegación que armoniza con el jurista Villegas (2001, p. 689). Estas aclaraciones, significan en concreto, gravar las etapas medias de bienes y servicios lo que implica neutralidad del impuesto, así como realizar el tránsito del impuesto al consumo final a través del crédito fiscal.

Ahora bien, el crédito fiscal regulado en el artículo 18° de la Ley del IGV, en su primer inciso, es aquel que se forma por el Impuesto General a las Ventas que aparece de forma separada en el comprobante de pago, respaldando la compra de bienes, servicios y contratos de construcción, o el que se haya pagado al importar el bien o por la utilización en el país de servicios proporcionados por no domiciliados

Según Villegas, no es otra cosa que, la recuperación del IGV facturado y cancelado en una etapa intermedia o anterior (2001, p. 689) a través de la sustracción. Es así como las entidades productivas (empresas) al ser contribuyentes tienen la viabilidad de reducir o deducir la cancelación del IGV realizado en la fase anterior a través del mencionado crédito fiscal que forma parte de la estructura del IVA en el Perú.

En el Perú, la asignación del derecho al crédito fiscal tiene inicio legal (Villanueva, 2009 p. 296) y al tener punto de origen en ley, se establecen requisitos para ejercer este derecho y garantizar la neutralidad del IGV, es decir, condiciones que se encuentran en los artículos 18° y 19° de la Ley del IGV; existiendo así requisitos sustanciales y formales para su correcto ejercicio.

Ahora bien, al tener el crédito fiscal como origen en la Ley, cuyos requisitos, es que se constituya como costo y gasto para la empresa y que destinado a operaciones gravadas; y, en tal sentido, se aprecia según el nacimiento de este derecho, que existe la obligación legal de que la operación sea real, en observancia del artículo 18 de la Ley del IGV,

Dado que, la realidad de operación garantiza que dicho derecho nazca y produzca sus efectos jurídicos normales; y, aún de no viciar sus efectos, es decir, la constitución del beneficio del crédito fiscal, con objetivo que sea correcta su aplicación al momento determinar el IGV. Ello se condice, con las resoluciones del tribunal fiscal n° 01145-1-2005 y 01807-4-2004, entre otras, este Tribunal ha establecido fundamentalmente que es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Además, se entendemos que, según nuestra legislación los actos jurídicos (operaciones) son realizados de buena fe y se considera que los actos de los administrados como lícitos, como garantías mínimas en un estado de derecho, tal como, es el caso del derecho administrativo que por disparidad de poderes otorga un derecho indispensable, dada la relación de subordinación (administración – administrado).

En conclusión, el IGV es un impuesto cuyo objetivo es gravar consumo de bienes y servicios finales, que permite su determinación técnicamente aplicando la deducción del crédito fiscal, ello de acuerdo al principio de legalidad, dado que, todos los aspectos de hipótesis deben estar contenida en la Ley, y, en tal sentido, el crédito fiscal se constituye como una obligación legal en la Ley de IGV (Art. 18), además, se desprende la obligación legal que la operación sobre el cual recae ese crédito sea real, a fin de que su aplicación sea correcta.

e. Operación real como infracción cuyo efecto es una sanción

De la lectura del Artículo 44 de la Ley de Impuesto General a las Ventas, menciona que, cuando se determine que una operación es no real, generará las siguientes consecuencias jurídicas: *“(...) obligará al pago del Impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión, [y] (...) el que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio”*

Al respecto, cabe traer a colación la posición de Delgado (2003), quien ha indicado que el párrafo en mención de esta norma: “tiene como objetivo prevenir acciones contrarias a la ley mediante la aplicación de una sanción económica al girador del comprobante de pago que no corresponde a una operación real, consistente con la obligación de pagar el impuesto que le fue asignado a dicho comprobante. Por tanto, creemos que el verdadero propósito del artículo 44 de es la imposición de una sanción al proveedor”.

En ese sentido, entendemos que, el verdadero propósito del artículo 44 de la Ley de IGV tiene efecto de sancionar y no la intención de recaudar un impuesto, situación que debe aclararse por nuestros parlamentarios.

Al respecto, el Tribunal Fiscal también ha sentenciado mediante jurisprudencia de observación obligatoria en la RTF n.º 3294-2-2002, señalando que el artículo 44: “regula en el caso en que el comprobante de pago no se atribuya a una operación real, es preciso, sancionar al transferente con el pago del tributo y excluyendo el derecho crédito al adquirente.

En conclusiones, se puede advertir que, el pago del tributo y el desconocimiento del crédito fiscal, tiene carácter sancionador, dado que, la obligación no es real. Asimismo, desde una interpretación sistemática, en dicho supuesto, el Código Tributario en su artículo 2 menciona que: “La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación”. Por lo que, el artículo 44 no contraviene el artículo 2, por que expresa un hecho que genera obligación tributaria, por ende, el pago del impuesto por parte del supuesto transferente, sin embargo, desconocimiento de la existencia de una operación verdadera por la magnitud de sus efectos, debe estar debidamente sustentada por aquel que la pretende.

f. Sanción por la infracción de operaciones no reales

f.1. Sanción para el emisor de comprobante

El primer párrafo del artículo 44° de la Ley del IGV establece que, "el titular del recibo de pago o nota de débito que no sea atribuible a una operación real, **estará obligado a pagar el impuesto contenido en estos**" (subrayado nuestro)

Es importante señalar que, conforme al apartado 15.3 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV, las operaciones inexistentes mencionadas en los apartados a) y b) del artículo 44° de la Ley del IGV se establecen con o sin aprobación del sujeto que figura como girador del documento de pago (factura). En cambio, el apartado c) del punto 15.4 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV establece que el abono del impuesto atribuido en el comprobante de pago girado por el emisor es independiente del pago del impuesto que se originó por la transferencia de bienes, la prestación o uso de servicios o la ejecución de los contratos de construcción que efectivamente se hubiera llevado a cabo. Por lo tanto, se podría deducir que el encargado de emisión asumiría un impuesto por la actividad en sí misma y otro por el contenido en el comprobante.

En consecuencia, es preciso señalar que sostenemos a Aguilar (2016) cuando opina que, la ley al sentencia que el girar un comprobante de pago en una operación “no real” conlleva al pago del impuesto indirecto, estaría gravando operaciones no realizadas, es decir, hechos huecos sin contenido económico, distanciándose de esta manera de la hipótesis de incidencia de la ley fiscal del IGV, y, en la mismo tiempo y espacio se estaría vulnerando la directriz constitucional de Capacidad de Contribuir, pues, evidente que en este punto, el

propósito de la normativa es penalizar al emisor de tal comprobante, en lugar de exigir un impuesto.

f.2. Sanción del crédito fiscal

En relación a los efectos para el receptor, también de manera general el segundo párrafo del artículo 44° de la Ley del IGV ha imperado que, “el que recibe el comprobante de pago o nota de débito no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del IGV originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción”, generándose así la infracción establecida en el numeral 1 del artículo 178° de Código Tributario.

Por otro lado, en el caso en concreto de las operaciones no reales contenidas en el inciso b) del artículo 44° de la Ley del IGV, como ya hemos visto, el receptor del comprobante conservará el derecho al crédito fiscal, siempre y cuando este cumpla con las exigencias establecidas en el Reglamento de la Ley del IGV. Sin embargo, cabe recordar una vez más que ninguna convalidación será viable si la SUNAT llegase a demostrar que el adquirente o usuario sabía de que el emisor que figura en el comprobante de pago no efectuó efectivamente la operación, generándose, así como consecuencia el desconocimiento del crédito fiscal.

g. Imputación de operaciones no reales procedimiento de fiscalización

De acuerdo a lo anterior, debe quedar claro que, las operaciones (acto jurídico) según la Ley de IGV, deben ser reales (art. 18 de la Ley del IGV); y, que de no cumplir con la obligación constituye una infracción (art. 44 de la Ley del IGV); que deviene en una sanción, establecida en este mismo artículo.

Ahora bien, para la determinación de dicha sanción el administrado debe estar inmerso en un procedimiento de fiscalización normado en el Decreto Supremo 085-2007-EF, entendido como procedimiento administrativo sancionador, dado que, está direccionado a atribuir una obligación tributaria y/o una infracción, en los cuales, la finalidad del agente fiscalizador, al momento de analizar la obligación tributaria, es si el hecho realizado se subsume en la hipótesis de incidencia tributaria para generar una obligación legal; o, al momento de imputar una sanción, si el hecho realizado se subsume en la hipótesis de la ley para generar una infracción legal, en cual quiera de los dos casos estaríamos en un procedimiento de tipo sancionador, de ahí que la doctrina sostiene que es procedimiento sancionador por

autonomasia, basado en los principios y normas de este procedimiento, tal como, se establece en el artículo 229 del Capítulo III del Título IV del Ley del Procedimiento Administrativo General, que menciona: Las disposiciones contenidas en el presente Capítulo se aplican con carácter supletorio a todos los procedimientos establecidos en leyes especiales, incluyendo los tributarios, los que deben observar necesariamente los principios de la potestad sancionadora administrativa a que se refiere el artículo 248, así como la estructura y garantías previstas para el procedimiento administrativo sancionador.

En ese sentido, la imputación del hecho descrito en la norma, tal como, describe el párrafo anterior, debe cumplir con los principios que inspiran el procedimiento sancionador como el principio de legalidad y presunción de licitud, como es el caso del comprobante de pago del cual existe una presunción legal que acredita la operación. Así también, debe de cumplir con la imputación necesaria y suficiente a efectos que no se vulnere el derecho al debido proceso y permita el ejercicio al derecho a la defensa, cuyo basamento se encuentra en la Constitución Política del Perú, en sus artículos 2 inciso 24 párrafo d) y 139 inciso 3 y 14, así también, la Norma IX del título preliminar del Código Tributario, aquello, se condice con Reátegui, el principio de **imputación necesaria**, tiene fundamentos desde un punto de vista legal y **connotación de orden constitucional**.

La importancia de la figura de la operación no real, dada su naturaleza de infracción, tal como se mostró líneas arriba, la cual radica en que aquella va generar efectos jurídicos inmediatos, como el desconocimiento del crédito fiscal y pago del impuesto por parte del proveedor; surgiendo de ello la necesidad de analizar la actuación de la administración y administrado en el procedimiento de fiscalización y buscar quien tiene la carga de la prueba en dicho procedimiento.

También, queda claro a fin de que la administración pueda cumplir con los parámetros de imputación necesaria y pueda sustentar sus hipótesis planteadas con el objetivo de imputar una infracción y enervar las presunciones y garantías del administrados aspirando a la justicia y en garantía de otros derechos y cumplimiento de la legalidad, debe realizar todas las acciones necesarias, para realizar una imputación acorde a nuestro estado de derecho.

En consecuencia, de acuerdo a lo señalado, la carga de la prueba atribución recae en el campo del derecho público (relación de subordinación; estado – particulares); bajo la visión de un inquisidor, cuya actuación debe estar en concordancia con reglas y principios que garantizan el estado de derecho y que equiparan las condiciones en una relación de subordinación, a fin

de caer en arbitrariedad, por ello, la administración debe realizar acciones a fin de imputar las operaciones no reales cumpliendo con la connotación constitucional.

h. Calificación de las operaciones no reales

h.1. La calificación de las operaciones no reales y la afectación a los principios de la fiscalización

Teniendo en cuenta el análisis realizado hasta ahora, continuaremos analizando el procedimiento de la SUNAT y el Tribunal Fiscal en la calificación de la operación irreales que vulneran los principios de procedimiento administrativo establecido por la Ley n.º 27444, en su artículo IV de dicha Ley.

- **Principio de legalidad:** Las autoridades administrativas están obligadas a actuar conforme a la Constitución, las leyes y el ordenamiento jurídico vigente, ejerciendo únicamente las competencias que les han sido asignadas y persiguiendo los objetivos para los cuales dichas facultades les fueron otorgadas.

En relación con el tema de las operaciones no reales, se advierte que la exigencia de cierta “información necesaria” para que el adquirente o usuario pueda acreditar su derecho al crédito fiscal no se encuentra regulada de forma expresa, clara e indubitable en una norma con rango de ley. Por ello, se considera que tales exigencias constituyen una vulneración al principio de legalidad, el cual exige que toda actuación administrativa se funde en disposiciones legales previamente establecidas.

- **Principio del debido procedimiento:** Los justiciables tienen derecho a gozar de todas las garantías inherentes a un procedimiento administrativo justo, lo cual incluye la posibilidad de formular sus argumentos, presentar y producir pruebas, y recibir una resolución debidamente motivada y basada en el derecho. Este principio se rige por los fundamentos propios del Derecho Administrativo, siendo aplicables las disposiciones del Derecho Procesal Civil solo en la medida en que resulten compatibles con dicho régimen

En aplicación de este valor jurídico, se advierte que, en los casos de operaciones no reales, el contribuyente tiene el derecho a que la Administración de tributos valore los medios de prueba que haya presentado o propuesto. Asimismo, esta debe emitir un acto administrativo motivado en el que se expliquen de manera clara las razones por las cuales

se desestiman o no se actúan dichos medios probatorios, garantizando así una decisión fundamentada y respetuosa del debido proceso.

- **Principio de impulso de oficio:** Este principio establece que las autoridades administrativas están obligadas a conducir y promover de oficio el procedimiento, disponiendo la realización de todas aquellas actuaciones que sean necesarias para esclarecer los hechos y resolver adecuadamente las cuestiones planteadas.

Se considera que la Administración de tributos vulnera esta directriz cuando omite actuar los medios de prueba ofrecidos por el contribuyente o los contraría sin brindar una motivación adecuada y debidamente sustentada. Además, conforme a este principio, la autoridad debe ejercer activamente los poderes otorgados por el artículo 62º del Código Tributario, con el propósito de verificar y esclarecer la realidad de las operaciones cuestionadas, garantizando así un procedimiento justo y objetivo.

- **Principio de presunción de veracidad:** Durante el procedimiento administrativo, se presume que los documentos presentados y las declaraciones realizadas por los administrados, conforme a lo establecido en la ley, son veraces respecto a los hechos que afirman. Esta presunción es, sin embargo, susceptible de ser desvirtuada mediante una prueba que lo contradiga.

Este principio implica que no se puede asumir sin una base probatoria adecuada, que una operación es ficticia o inexistente. Por el contrario, debe partirse de la validez y veracidad de los instrumentos y declaraciones ofrecidas por el contribuyente, tomándolos como reflejo fiel de los hechos objeto de fiscalización.

- **Principio de conducta procedimental:** Tanto la autoridad de tributos como los justiciable, sus representantes legales, abogados y todos quienes intervienen en el procedimiento, deben actuar guiados por el respeto recíproco, la contribución y la buena fe. Ninguna disposición del procedimiento fiscal puede ser interpretada de forma tal que justifique conductas contrarias a la buena fe procesal.

En relación con este principio, es fundamental destacar que la colaboración y la buena fe deben ser constantes a lo largo de todo el procedimiento, desde la solicitud de información o exposición de documentos, pasando por la valoración y actuación de los medios probatorios, hasta la emisión del requerimiento y la tramitación de procedimientos contenciosos como la reclamación o apelación.

- **Principio de verdad material:** Este principio establece que, en el marco del procedimiento administrativo, la autoridad competente tiene la obligación de verificar de manera plena y objetiva los hechos que fundamentan sus decisiones. Para ello, debe adoptar todas las medidas probatorias legalmente permitidas, incluso aquellas no solicitadas por los administrados o respecto de las cuales estos hayan acordado prescindir.

Este principio resulta especialmente relevante, ya que garantiza que las decisiones de la Administración estén basadas en la realidad de los hechos y no únicamente en presunciones o formalidades. Además, guarda una estrecha vinculación con el principio constitucional de **capacidad contributiva**, en tanto exige que la carga tributaria sea determinada sobre la base de hechos verdaderos y comprobados, asegurando así un tratamiento justo y conforme con la situación económica real del contribuyente.

En la misma línea en el caso de la fiscalización de las operaciones inexistentes, la SUNAT tiene el imperativo de indagar a pedido de parte y de oficio todos los hechos para llegar a la verdad real. En consecuencia, en caso que ello no sea posible, creemos que no se puede mantener que se trata de una operación no real, porque se estaría afligiendo económicamente al consumidor o usuario, desconociendo un crédito fiscal y vulnerando su capacidad contributiva.

Asimismo, en los procesos en los cuales la Administración fiscal no hubiera decidido las medidas necesarias para llegar a la verdad material, el Tribunal Fiscal debe sentenciar la nulidad de la resolución de intendencia por haber violado la ley.

En consecuencia, en la fiscalización de operaciones no reales, la SUNAT tiene el deber de examinar tanto a solicitud de parte como de oficio todos los sucesos para alcanzar la verdad material. Por lo tanto, si esto no es factible, creemos que no se puede afirmar que se trata de una operación ficticia, ya que estaría impactando económicamente al consumidor o usuario, desechando un crédito fiscal y violando su capacidad tributaria. Igualmente, si la Administración Tributaria no hubiera tomado las medidas requeridas para llegar a la verdad material, el Tribunal Fiscal tendría que declarar la invalidez de la resolución de intendencia por haber transgredido la ley, en ese mismo criterio es adoptado por la doctrina:

La SUNAT para analizar una operación no real, solo se limita como lo hace en gran mayoría de su jurisprudencia a señalar que es necesario que el contribuyente acredite con documentación e indicios razonables la realidad de la transacción, más no indica cuales serían los medios objetivos que se deben usar para calificar una operación no real. La SUNAT exige información adicional a los comprobantes de pago, pero tales documentos son referenciales, no imperativos que el recurrente lleve, por ende, no se puede desconocer la operación, es facultad de la Administración el investigar y reunir por sus medios la información para analizar la realidad o no de la operación. (Sánchez y Coronel, 2015)

- **Principio de predictibilidad:** La autoridad tributaria tiene la obligación de proporcionar a los administrados o sus representantes datos precisos, completos y confiables acerca de cada procedimiento, de manera que, al inicio, el administrado pueda tener un conocimiento bastante de cuál será la consecuencia final que se obtendrá.

Cuando nos encontramos inmersos en una fiscalización de operaciones ficticias, surge la incertidumbre acerca del desarrollo de éste, ya que el contribuyente podría estar dispuesto a cooperar con la Administración Tributaria. Sin embargo, a pesar de ello, los medios proporcionados o sugeridos resultan ser insuficientes para aclarar la operación.

También, se evidencian contradicciones en el propio tribunal administrativo en materia tributaria, respecto a la carga de la prueba y a la ponderación y apreciación de las pruebas. Situación que, atenta contra la predictibilidad que debe hallarse en el procedimiento fiscal

h.2. La calificación de las operaciones inexistentes y la afectación a los principios constitucionales

En este acápite, discutiremos la contravención que implican la formación de operaciones no reales en relación a los principios constitucionales pertinentes al caso específico, para lo que hemos considerado la jurisprudencia técnica del Tribunal Constitucional.

- **Principio de la seguridad jurídica:** El Tribunal garantista de la Constitución argumenta que este principio es un componente indispensable del Estado Constitucional de Derecho (Exp n.º 0016-2002-AI/TC). La capacidad de predecir comportamientos (en particular, los de los poderes públicos) en relación a las circunstancias previamente establecidas

por el Derecho, es la garantía que informa a todo el sistema legal y que fortalece la prohibición de la arbitrariedad.

La seguridad jurídica es una directriz que se debe respetar en la fase de formulación y ejecución del impuesto, sin embargo, la normativa fiscal a menudo se compone de conceptos legales que no están totalmente claros, lo que resulta en diversas interpretaciones y usos.

Este es el contexto de las "operaciones no reales", en el que la conceptualización que la Ley del IGV proporciona al implementarse, implica una secuencia de premisas que se basan principalmente en el juicio del auditor y no en un estándar o criterio único a aplicar en tales situaciones.

Por lo tanto, se pone de manifiesto la imprevisibilidad de la actuación de la SUNAT como interpretación de la normativa y, por otro lado, la dualidad de criterios que el Tribunal Fiscal ha establecido en relación al manejo de las operaciones no reales. Esto genera una incertidumbre jurídica, la cual solo podrá ser reducida mediante el esclarecimiento de criterios objetivos para la identificación de una operación no real.

- **Principio de no confiscatoriedad:** El artículo 74 de la Carta Magna del Perú establece como uno de los impedimentos al uso de la autoridad fiscal, el principio de no confiscatoriedad de los tributos. Este principio constitucional ha cobrado relevancia a través de nuestra jurisprudencia, donde hemos indicado que:

“(…) se viola el principio de no confiscatoriedad de los tributos cada vez que un tributo supera el límite que razonablemente se puede considerar justificado en un sistema en el que se ha asegurado constitucionalmente el derecho subjetivo a la propiedad y, además, se ha visto a esta como una de las partes fundamentales en el modelo adoptado en la constitución económica” (STC n.º 2727-2002-AA/TC).

El principio de no confiscatoriedad se tiene el esquema que se conoce como un concepto jurídico inacabado. En otras palabras, su contenido protegido por la Constitución no puede ser definido en términos genéricos y abstractos, sino que debe ser examinado y observado en cada situación, considerando el tipo de tributo y las situaciones específicas de aquellos que están obligados a sufragarlo.

En relación a las "operaciones no reales", el desconocimiento del crédito fiscal del comprador representa una "sanción desmedida", transformándose de esta manera en confiscación, para un comprador o usuario que opera de buena fe y cree en que el emisor del comprobante de pago, obedece las condiciones de la Ley del IGV.

Es importante destacar que el crédito fiscal tiene una tasa del 18% y que, al clasificar una operación como no real, usualmente también repercute en el Impuesto a la Renta (29.5 %) que, en conjunto, genera una carga impositiva excesiva para el contribuyente.

- **Principio de reserva de ley:** Según el artículo 74 de la Constitución Política, del Perú; la potestad tributaria se refiere a la capacidad del Estado para crear, modificar o derogar tributos, además de conceder beneficios fiscales. En ese sentido, el máximo intérprete de la Constitución, señala:

La Carta Magna posibilita la imposición de determinados parámetros que prevé, por un lado, que el ejercicio del poder fiscal por parte del Estado sea válido de acuerdo a la Constitución; de otro lado, garantiza que dicho poder no sea ejercido despóticamente y en menoscabo a fundamentales derechos de los seres humanos. Por ello, se puede colegir que los principios de la constitución en materia tributaria son límites al ejercicio de la potestad fiscal, pero asimismo son garantías de las personas frente a ese poderío; de ahí que dicho ejercicio será legítimo y justo en la medida en que su ejercicio se realice en consonancia con los principios constitucionales que están previstos en el artículo 74° de la Constitución, tales como el de legalidad, reserva de ley, igualdad, respeto de los derechos fundamentales de las personas e interdicción de la confiscatoriedad. (Exp. n.º 02724-2007-PA/TC)

Acerca del principio de reserva de ley, este Tribunal velador de la Constitucional ha aclarado que:

“La reserva de ley en las cuestiones tributaria es en principio una reserva relativa. En tal sentido, es posible que la reserva de ley pueda permitir, excepcionalmente, direccionamiento al reglamento, si y solo si los parámetros estén claramente establecidos en una Ley propia o normas con el mismo nivel de Ley. Para ello, se debe tener en cuenta que el grado de concreción de sus elementos fundamentales será máximo cuando regule los sujetos, el hecho imponible y la alícuota; será menor

cuando se trate de otros elementos. En ningún caso, sin embargo, podrá aceptarse la entrega en blanco de facultades al Ejecutivo para regular la materia” (STC 0042-2005-AI/TC, fundamento 12).

De este lado, “la reglamentación del hecho imponible en inconcreto (que necesita de toda la observancia del principio de reserva de ley) debe tener la alícuota, el detalle del hecho gravado (aspecto material), el sujeto acreedor y deudor de la prestación económica tributaria (aspecto personal), el acaecimiento del nacimiento de la obligación del tributo (aspecto temporal), y el lugar (aspecto espacial), según ha señalado este Tribunal”. (STC 2762-2002-AA/TC y STC 3303-2003-AA/TC).

En estas circunstancias, en lo que respecta a las operaciones no reales, se nota que el estado al excluir el crédito fiscal estaría gravando actos que no muestran capacidad tributaria, desviándose de esta manera del mandato constitucional.

- **El derecho a un debido procedimiento:** El derecho al debido proceso establecido en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución del Estado, que no solo se aplica en el ámbito judicial, sino también en el contecyo administrativo e incluso entre individuos, implica el respeto a todas las garantías, requisitos y regulaciones de orden público que se deben respetar en todas las fases procesales de todos los procedimientos, incluyendo los administrativos y las disputas entre particulares, con el objetivo de que los individuos estén preparados para defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto que pueda afectarlos.

El derecho al debido proceso y los derechos contenidos en él son reclamables y, por lo tanto, están asegurados, no solo en el marco de un procedimiento judicial, sino también en el contexto del proceso administrativo. Por lo tanto, en cualquier situación, el debido proceso administrativo implica el cumplimiento (por parte de la administración pública o privada) de todos los principios y derechos comúnmente intocables en el contexto de la jurisdicción general o específica, a los que hace referencia el artículo 139° de la Constitución (juez natural, juez imparcial e independiente, derecho de defensa, etc.)

En este contexto, el derecho al debido proceso incluye una serie de derechos como el de proporcionar pruebas, exponer argumentos, el derecho a ser escuchado y a conseguir una resolución basada y justificada en derecho.

Creemos que, en situaciones de operaciones no reales, frecuentemente se infringe este principio cuando no se aplican los medios de prueba aportados o sugeridos por los administradores, o cuando la Administración no justifica de manera adecuada sus decisiones dentro del marco legal.

2.2.2. Carga de la prueba

a. Aspectos generales sobre la prueba en el procedimiento

a.1. La prueba: definición, objeto, importancia y principios

Sobre la prueba, Jeremías Bentham (1825, p. 19) sostiene de la prueba que “se entiende por ella un hecho supuesto verídico, que se considera como que debe servir de motivo de credulidad sobre la existencia de otro hecho”. Igualmente, Gozaíni (2005) señala que, de manera sencilla, se puede comprender la prueba a través de la comprensión del verbo probar, ya que significa verificar, confirmar, etc. Así se comprende que la prueba no es más que una actividad, ya que para conseguir probar se requiere una dinámica enfocada a ese objeto.

De manera instantánea se nota que la actividad de prueba exige algo más: Los instrumentos de prueba. De acuerdo con Taruffi (2018), es necesario diferenciar dos elementos de la prueba. Por un lado, se considera la prueba como "origen de información", mientras que por otro se considera la prueba como "medio de prueba". En el primer escenario, la prueba se compone de hechos, objetos, grabaciones, documentos, reproducciones que puedan ofrecer datos valiosos para analizar la veracidad o la falsedad de los enunciados fácticos. Y en el segundo escenario, debe surgir un concepto de "utilidad" que debe ser distintivo de cualquier medio de prueba, ya que dicha prueba debe ser significativa para asegurar el hecho en cuestión (relevancia). En ausencia de esta "utilidad", no se puede hablar el sentido de medio de prueba.

Esta actividad de prueba siempre se enfoca en corroborar o refutar afirmaciones, de esta manera, la prueba está íntimamente vinculada al interés de las partes implicadas. Así "cada interés implica un compromiso específico: solo quien formula un hecho y sostiene su realización, tiene la obligación de comprobarlo (carga de la prueba)" (Gozaíni, 2005).

De esta manera, el Código Procesal Civil del Perú establece en su artículo 188 que "el propósito de los medios de prueba es corroborar los hechos aportados por las partes, generar confianza en el Juez acerca de los puntos controvertidos y fundamentar sus resoluciones".

Por lo tanto, el objetivo de los medios de prueba siempre será comprobar las afirmaciones sobre hecho que realicen las partes en un proceso o procedimiento específico. Para el presente trabajo, nos interesa comprender los elementos generales de la prueba y posteriormente ubicar estos conceptos en el contexto tributario

a.2. El aspecto sobre “la prueba” en el procedimiento administrativo.

Es importante considerar la distinción entre las normas que se ejecutan al proceso administrativo y al proceso judicial, enfatizando que el procedimiento fiscal es una garantía esencial para los administrados en un estado de derecho. Para tratar los elementos conceptuales de la prueba en el contexto del proceso administrativo, este capítulo se enfoca en el desarrollo de cuestiones vinculadas con el concepto, la relevancia y el derecho a probar en el ámbito administrativo, además de los artículos de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) que rigen la actividad de prueba en este procedimiento (Aguilar, 2016).

En el actual proceso administrativo, la actividad de prueba es esencial para la instrucción del procedimiento, pues facilitar la verificación y evaluación de los datos proporcionados por los administrados o recolectados por la Administración durante el desempeño de sus funciones. Su objetivo es facilitar que la autoridad administrativa obtenga un entendimiento total del caso específico y, en consecuencia, pueda justificar de manera adecuada la resolución o el acto administrativo pertinente (Aguilar, 2016).

a.3. Ideas generales sobre la prueba en el ámbito tributario.

Pese a la escasez de literatura nacional acerca del derecho a la prueba en el campo tributario, ciertos autores han abordado el asunto con meticulosidad. Por ejemplo, Durán analiza el derecho a la prueba en los procesos de fiscalización y contencioso tributario y argumenta que debe examinarse desde un enfoque constitucional que se enfoca en el derecho esencial a la prueba. Además, lleva a cabo un análisis crítico de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional en lo que respecta al derecho a la prueba en los procesos administrativos (Bustanza, 2019).

Además, Chau y Garay analizan las normas de preclusión del derecho a la prueba en el proceso contencioso tributario. Estos escritores señalan que, en el contexto fiscal, el sistema de pruebas otorga prioridad a la recaudación, sin embargo, también debe existir un equilibrio entre la obligación de contribuir y el debido proceso administrativo, dado que ambos están

establecidos en la Constitución. Afirman que, en la actualidad, en el ámbito judicial se admiten pruebas no admitidas en el ámbito administrativo, fundamentando su posición en la jurisdicción del procedimiento contencioso administrativo y en el Derecho Constitucional a la prueba como componente del derecho al debido proceso. Además, indican que las limitaciones impuestas en el Código Tributario solo son aplicables a los contribuyentes y no a la Administración Tributaria. En cambio, proponen que el procedimiento tributario debería respetar la libertad de actuación que la Ley del Procedimiento Administrativo General concede al administrado para alcanzar la verdad material (Bustinza, 2019).

b. Prueba en la simulación

Aquella persona que sostiene la simulación debe comprobarla. Los que llevan a cabo un negocio jurídico simulado suelen contar con un contradocumento, que guardan en secreto, para garantizar la evidencia de la simulación. Es sencillo para las partes comprobar la simulación utilizando el contradocumento.

El contradocumento incluye el acuerdo simulado donde se refleja la auténtica esencia del acto simulado. Se ha afirmado que el contradocumento es un documento que se reserva para mantenerse confidencial, que altera las estipulaciones del acto ostensible. No obstante, esta definición no es aceptable, dado que el contradocumento no modifica ni altera el acto aparente, sino que lo aclara de acuerdo a la intención de los contratantes; no existen dos acuerdos contradictorios que se neutralizan entre sí, sino que el acto exterior y el contradocumento constituyen un todo único, una misma convención, cuya esencia y auténtico significado es determinado por el contradocumento, que identifica el defecto existente desde un inicio; en la simulación absoluta para confirmar que la carácter aparente del acto no esconde nada que sea real, y en la simulación relativa para analizar cuál es el negocio realizado en realidad. En realidad, la simulación absoluta es una operación que incluye dos componentes: la acción simulada y el pacto simulado (contradeclaración), que están íntimamente vinculados. Por otro lado, la simulación relativa es un procedimiento que incluye tres componentes: la acción simulada, la acción disimulada y el acuerdo simulado (contradeclaración); todos estos tres forman una única entidad.

Cuando el contradocumento no está presente o cuando la acción es realizada por terceros, el examen de la simulación se vuelve complicado. En dichas situaciones, el demandado puede utilizar pruebas indiciarias que permitan al juez analizar la insinceridad del acto (art. 276 del CPC), como son la causa simulandí, o sea, el motivo que impulsó a las partes a

efectuar el acto simulado, como, por ejemplo, eludir el cumplimiento de las obligaciones financieras; la relación de parentesco entre las partes simuladoras, entre otros.

A menos que se verifique la clasificación, el acto debe presumirse válido y efectivo, para garantizar de esta manera la estabilidad de las relaciones jurídicas. El examen de la simulación debe ser evidente, seguro e incuestionable.

Es así, si las partes o aquel que tiene la carga de probar las operaciones no reales, no demuestra con pruebas o indicios suficientes, es decir, no existe una prueba plena de que aquel acto es un acto simulado, dicho negocio jurídico es válido y eficaz en las relaciones económicas, sin afectar su estabilidad jurídica, demás está decir, está tiene real importancia para la propia administración.

En el plano civil, la sentencia declarativa de establecerá la extinción del acto si la simulación es total, es decir, absoluta, sin quedar nada de él que sea real y que, hasta ese momento, se haya mantenido encubierto. Si la simulación es relativa con la sentencia de nulidad por simulación, se desvanece el carácter evidente del acto, volviéndose evidente el carácter encubierto, por el cual las partes se rigen. La sentencia tiene efectos retroactivos al instante previo a la simulación, es decir, las cosas regresan a la condición en que estaban antes de la acción simulada. Por ejemplo, el propietario de un bien bajo un título aparente tiene la obligación de devolverlo a su propietario con todos sus beneficios, ya que el bien nunca ha abandonado su patrimonio.

Por otro lado, en el plano tributario, en las resoluciones administrativas emitidas por SUNAT o el tribunal fiscal; o en las resoluciones judiciales, que se declara la nulidad absoluta de las operaciones no reales, de acuerdo al inciso a) o b) del artículo 44 de la Ley de IGV, se determina su extinción; y, por ende, queda sin efectos para la realidad jurídica, retrotraensé hasta antes de la celebración de la operación no real.

En conclusión, una operación o acto simulado, dentro de cualquier ámbito del derecho, debe ser demostrado plenamente, con pruebas fehaciente o indicios relevantes, que acredite la existencia de una operación no real o un acto jurídico simulado, dado que, de no ser así es, está seguiría siendo válida y eficaz dentro de la realidad económica y jurídica, más si es declarada su nulidad, los efectos de dicha declaración de nulidad de la operación o el acto, son retroactivo hasta antes de su celebración; y; por ende, dicho acto no es vinculante para las partes ni para terceros.

c. Noción de la carga de la prueba

Para comprender la aplicación de la carga de prueba en el proceso de fiscalización de las operaciones no reales, hemos de iniciar por comprender y distinguir los términos de "carga" y "obligación". En el compendio jurídico descubrimos que la distinción entre carga y obligación radica en las repercusiones que se originan al no realizar un acto específico.

En la obligación, la relación se rige por una necesidad externa (el de acreedor), mientras que, en la carga, la relación se rige por un interés propio. Por lo tanto, el incumplimiento de una obligación puede llevar a la aplicación de sanciones. Sin embargo, no es adecuado legalmente afirmar que el incumplimiento de una carga genera como resultado directamente una sanción, sino que en este caso la persona no logra alcanzar sus propios intereses.

Por lo tanto, en términos genéricos, podemos afirmar que la responsabilidad es del contribuyente, mientras que la responsabilidad de la evidencia recae mayormente en la Administración Tributaria.

En diferente sentido, desde el ámbito del derecho procesal, Morales (2010), define la carga de la prueba como:

La obligación que se asigna a la parte procesal de ofrecer prueba de lo que asevera, y sin la cual la obligación queda limitada de toda eficacia y valor jurídico, de toda atendibilidad (...). La carga de la prueba es, en síntesis, el deber de mostrar toda afirmación hecha por una parte en juicio, en pro de su pedido. (p. 30)

Así mismo, al respecto Carnelutti (1982) señala que:

Solamente existe el deber jurídico cuando la inacción da lugar a la sanción jurídica (ejecución o pena); sin embargo, si la abstinencia del acto hace perder solamente los efectos útiles del propio acto, tenemos la figura de la carga. Por esto, si el efecto de la falta de un requisito dado en un acto es solamente su nulidad, hay carga y no obligación de efectuar el acto de cuyo requisito se trata. (p. 255)

Dentro del marco del derecho tributario, al igual que con las pruebas, en nuestras leyes no se ha determinado si será el contribuyente o la Administración Tributaria quienes tendrán la responsabilidad de verificar la autenticidad de una operación.

Sin embargo, al respecto si existe pronunciamiento del Tribunal administrativo resolutor en fiscal, el cual a través de diversa resolución de casos ha manifestado que:

Para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas es necesario que, por un lado, el investigado (administrado) acredite la veracidad de las transacciones efectuadas directamente con sus proveedores, con documentación e indicios razonables, y por otro lado, que la Administración fiscal lleve a cabo acciones orientadas a evaluar la efectivamente ejecución de tales operaciones, sobre la base de la documentación ofrecida por el contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores y cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo. (RTF n.º 11059-2-2007)

La carga de la prueba viene a ser una actuación compartida en la que participan activamente tanto la Administración fiscal como el contribuyente, en tanto cada uno cuenta con obligaciones propias, según juicios plasmado por el tribunal fiscal. Sin embargo, recurriendo a los principios que inspiran el mismo derecho administrativo que es auxiliar al derecho tributario, y en contraste con lo establecido por la doctrina, realizando un análisis exhaustivo de la figura, la Administración tiene la obligación de desvirtuar que se trata de una operación real de forma fehacientemente.

En conclusión, podemos sostener que la carga de prueba es una norma de conducta que las partes deben acatar en un procedimiento fiscal para demostrar los hechos que conforman su pretensión. Sin embargo, las reglas sobre la carga de prueba en el proceso civil varían cuando nos encontramos en el contexto del proceso administrativo. Por lo tanto, mientras en el proceso en materia civil, la carga de la prueba representa una especie de responsabilidad procesal de ofrecer y actuar los medios de prueba para corroborar un hecho declarado, en el procedimiento fiscal administrativo, la carga de la prueba recae principalmente en la Administración, asumiendo el deber de demostrar los motivos que respaldan sus decisiones, aunque se permita a los administradores probar los hechos que afirman.

d. Reglas de distribución de la carga de la prueba

d.1. Teoría de la carga de la prueba

En este acápite, explicaremos los diversos postulados sobre la carga de la prueba en los procedimientos judiciales que se incorporan a los procedimientos administrativos en general y a los procedimientos de auditoría en particular.

- **Teoría que aplica la carga de la prueba al demandante (actor), pero al demandado que excepciona también le da este carácter:**

Hinostroza, A., (2017) afirma que:

Cada una de las partes deben probar el fundamento de sus pretensiones. Pese a ello, cabe señalar que no es perfecta, considerando que existen hechos que constituyen presunciones jurídicas absolutas, hechos notorios, etc., que no requieren probarse. En consecuencia, en estos casos, ni el actor ni el demandado están obligados a probar sus alegaciones o pretensiones, recayendo la carga procesal correspondiente sobre la parte contraria a aquel que fue beneficiado con los supuestos de exoneración de prueba antes mencionados. (p. 98)

- **Teoría que asigna la carga probatoria a quien afirma, y excusa de ella a quien niega:**

“(…) no tiene en consideración la situación procesal de las partes, esto es, si constituyen demandante o demandado, sino que se enfoca en el objeto de probanza, tomando en cuenta las aseveraciones o refutaciones que existieran” (Hinostroza, 2017, p. 98)

- **Teoría que da al demandante la carga de probar los acontecimientos o supuestos que pretende y al contrario la de su contradicción o excepción**

El punto de vista que en esta tesis se acoge viene a ser el requerir a la parte demandante la probanza de sus pretensiones, otorgándole esta situación procesal (de demandante) al demandado cuando presenta excepciones. En ese sentido, «... cada parte estaría obligada a comprobar la totalidad de los acontecimientos que a su favor invoque, sin importar quién es demandante o demandado, o si las solicita a través de negaciones o aseveraciones...» (Ubertone, citado por Hinostroza, 2017).

- **Tesis de lo normal y lo anormal**

Hinostroza, A., (2017) señala que:

Insta la repartición de la carga probatoria a la parte que alegue la situación anormal en consideración de presumir el normal. Por ende, no constituye objeto de prueba todo aquello que concuerda con lo conocido y estado natural de las cosas. (...) Lo que puede considerarse normal, cuando no se encuentra

establecido particularmente en una norma legal, está supeditado a una valoración arriesgadamente subjetiva, situación que ocurre en la generalidad de casos, dado que resulta imposible preverlo todo. Lo que se estima normal llega a ser notado como innatural obedeciendo a los valores de naturaleza política, social, económica, ética, religiosa, etc., los que se modifican teniendo en cuenta el tiempo y el lugar, resultando difícil -si no es imposible- su valor o calificación. (pp. 99-100)

- **Teoría que atribuye la prueba a quien pretenda innovar**

En esta tesis resulta fundamental poseer lo señalado en la teoría de lo normal y lo anormal, “puesto que, precisamente innovar simboliza alterar, modificar lo normal, lo usual de las cosas, más aún cuando se refiere a hechos impositivos, modificativos o extintivos” (Hinostriza, 2017, p. 100)

- **Teoría que atribuye al actor la carga probatoria de los eventos o situaciones constitutivas y al demandado, de los limitados o extintivos (Prueba Compartida).**

Hinostriza (2017), afirma que: “Esta tesis (...) explica (...) qué tipos de hechos ameritan su probanza por cada una de las partes litigantes. En ese sentido, concernirá al demandante probar los hechos constitutivos, mientras que al demandado le corresponderá probar los hechos extintivos o impositivos.” (p.100)

- **Teoría que atribuye a cada parte la carga probatoria de las hipótesis de hecho de la norma cuya aplicación se pretende:**

“Considera como su punto de partida al supuesto de hecho (hipótesis fáctica), así como el objetivo jurídico que el interesado procura, mismo que está relacionado con la que constituye su pretensión y su fundamento legal en el que esta encuentra amparo.” (Hinostriza, 2017, p. 101)

- **Tesis que distribuye la carga de probar según la posición de las partes respecto del efecto jurídico perseguido.**

La distribución de la carga de la prueba se establece de acuerdo al lugar que tiene la parte procesal y en correspondencia se le aplica el resultado que busca. Esta vinculación la da el derecho material o sustantivo. Teniendo en cuenta ello, el resultado jurídico está

subordinado a la certificación de las hipótesis de hecho insertos en la norma. (Hinostroza, 2017, p. 101)

- **Teoría que atribuye la carga probatoria de cierto hecho a la parte que lo tiene como elemento ineludible de su petición conforme a la norma aplicable.**

Hinostroza (2017) afirma que: “A través de esta corriente se sostiene que a cada parte litigante le concierne la carga de la prueba en relación de los hechos que operan como presupuesto de la regla que tiene inmerso el resultado jurídico que se busca, sin importar la posición procesal.” (p. 102)

- **Tesis de las cargas probatorias dinámicas**

La dinámica de la carga probatoria, si bien pesa al inicio en ambas partes, ha sido repartida de la siguiente manera (...): quién está en mejores condiciones para aportar los elementos de obtención de la verdad objetiva, quién tiene mayor profesionalidad, técnica y/o fáctica, es decir, la parte que está en mejores condiciones para probar los hechos en cuestión, la persona en mejores condiciones para presentar la prueba o con la finalidad de obtenerla. Esta refiere, a que cualquiera de las partes que está óptimamente posicionado para proporcionar los elementos necesarios, la parte en la mejor condición para probar, quién está en mejores condiciones para resolver el problema planteado, la persona que afirma hechos extraordinarios o la parte con conocimiento directo de los hechos, debe de probar. (Lepori White, citado por Hinostroza, 2017)

Además, Airasca (2004) manifiesta que:

La teoría de las cargas dinámicas probatorias importa un deslizamiento del onus probandi según fueren las circunstancias de los procesos, cayendo sobre la cabeza de quien está en mejores medios técnicas, profesionales o fácticas para producir las pruebas, más allá del emplazamiento como actos o demandando en el proceso... [concluyendo que esta teoría] debe emplearse indispensablemente en todos aquellos casos en que, por las particularidades del caso, de los hechos a probar, de la posición de las partes, de la cualidad de pruebas a producir, corresponda, porque de no hacerlo se llegaría a una sentencia injusta. (p. 135)

Así también, el máximo intérprete de la Constitución, se ha manifestado sobre la carga dinámica de la prueba en la sentencia que sobrepesa en el expediente n.º 01776- 2007-AA/TC, señalando que:

“La carga probatoria dinámica se refiere a la separación de los criterios regulares para la distribución de la carga de prueba cuando esto resulta en consecuencias claramente beneficiosas para el objetivo del proceso o procedimiento , también implica la propuesta de nuevas reglas para la distribución de la imposición de la carga probatoria , poniendo la carga de la prueba en la parte que se encuentre en mejores condiciones profesionales , técnicas o funcionales para realizar la prueba, respectivamente.”.

Del cual, se puede colegir, que la carga de la prueba recae en aquel sujeto que tiene las mejores condiciones para probar, en particular, quién tiene las mejores condiciones logística o técnica para probar la existencia de un supuesto de hecho de irrealidad de una operación.

- **Tesis de prueba en negativo**

Dicha prueba cuya denominación también puede ser “prueba inquisitorial”. En esta tesis de carga de la prueba señala la práctica de exigir una prueba imposible, puesto que el imputado deberá, por ejemplo, analizar su propia inocencia en un procedimiento, cuando lo adecuado sería que la “carga de la prueba” corresponde a quien ha de probar la culpabilidad o aquel que la cuestiona la existencia de un hecho.

En el contexto de la fiscalización tributaria, la "prueba en negativo" está prohibida, lo que significa que no se puede exigir al contribuyente que pruebe hechos u operaciones que no ha llevado a cabo. Esto ocurre usualmente cuando en una fiscalización, SUNAT pide documentación que certifique una circunstancia que no ha ocurrido o documentos concretos que no existen.

En conclusión, la prueba en negativo está prohibida también en el campo tributario, en el cual no se le puede exigir al contribuyente demostrar su culpabilidad, es decir, no se puede pretender que el contribuyente demuestre la realidad de la operación cuando la administración lo está cuestionando, dado que, está debe está debe ser acreditada por la administración tributaria.

d.2. Reglas de distribución aplicable a procedimiento administrativo

Para entender, como se designa la carga de la prueba en el procedimiento de administrativo, y más aún, en el procedimiento de fiscalización tributaria.

- Principio inquisitivo

Es importante destacar que con la evolución del Derecho Procesal se definió que el proceso en su totalidad tenía un fin público, es decir, la autoridad de justicia para preservar el orden social. Así, según Echeandía (2012):

La teoría universal ha reemplazado la concepción privatista del proceso por la publicista, según la cual, en el proceso civil se aprecia el ejercicio de la jurisdicción del Estado, tan substancial y tan profundo interés público como en el proceso, e igualmente le señala un fin de interés público o general; la recta aplicación de la ley material y la administración de justicia para la paz y la tranquilidad sociales. Así, nadie discute la conveniencia y aun la necesidad de imponer el principio inquisitivo en materias penales; también para los procesos fiscales se admite sin objeciones. (pp.71, 74-75).

En este acápite, es trascendental resaltar la exactitud de Michelli (1989), según la cual:

La teoría de la carga objetiva ha permitido un notable partido de la comprobación de que también en los procesos predomina el principio inquisitorio, sin embargo, el juez debe enjuiciar en la universalidad de los casos, y se ha creído necesariamente encontrar en el fenómeno una justificación para el concepto (considerado jurídico) de carga objetiva. (p.222).

De modo aclaratorio, cabe afirmar que según explica Falcón (2009), señala:

El principio rector “indubio pro reo”, la teoría positiva respecto a la carga de la prueba “ha sido ocasionalmente mantenida”, siendo la tesis negativa la que cuenta con asentimiento totalitaria, basándose que, en virtud del citado principio, “el inculpatado no tiene carga de prueba alguna y goza de una situación jurídica que no debe ser construida sino destruida”. Por su parte, la tesis media afirma que “al tribunal no le corresponde la carga, sino el deber de investigar la verdad, pero el inculpatado se ve sujeto a la carga probatoria cuando el acusador invoca en su contra ciertas pruebas producidas en el sumario, y en

la defensa se intenta cuestionarla”. No obstante, Maier se opone a dicha tesis señalando que “el deber del instructor público no radica en comprobar ese hecho punible, sino, antes bien, en investigar la verdad objetiva acerca de la conjetura infractora objeto del procedimiento, tanto en menoscabo como a protección del inculcado, deber afín al que pesa sobre el tribunal. Y ambos están ligados por la regla que les exige que, si no obtienen la certeza, se deben pronunciar a favor del imputado” (p.327-332)

Sin embargo, tal como se ha presentado, el principio inquisitivo en la materia procesal se basa en las facultades concedidas al juez para solicitar pruebas adicionales y complementarias a las aportadas por las partes para esclarecer el hecho controvertido. Bajo ese enfoque, este principio también se ha implementado en los procedimientos administrativos, guiados por los principios de legalidad, impulso de oficio y verdad material. Al respecto, Del Padre (2012), anota:

Los procesos administrativos son orientados por el principio inquisitorio o de la oficialidad, de modo que, a pesar de la iniciativa, necesaria para instaurar el contencioso, quepa al contribuyente, el desarrollo procesal no depende únicamente de los actos de éste. Así anota que, de los principios constitucionales tributarios, como los de la legalidad y de la tipicidad, así de la autorización para que la Administración realice, ella misma, el control de legalidad de sus actos, la producción probatoria puede ser efectuada por iniciativa de la autoridad juzgadora, por lo que existe diferencia entre el proceso judicial y el administrativo tributario, toda vez que el primero está orientado por el principio dispositivo y el segundo por el inquisitivo.

Los procesos dirigidos por la administración pública están orientados por el principio del inquisidor u oficialidad, por lo tanto, incluso cuando se requiere iniciativa para incoar el contencioso, independientemente del contribuyente, el desarrollo del proceso no depende necesariamente de estas acciones del contribuyente. Así anota que, los principios de legalidad y de la tipicidad, así de la autorización para que la Administración realice ella misma, el control de legalidad de sus actos, la producción probatoria puede ser efectuada por iniciativa de la autoridad juzgadora, por lo que, existe una diferencia entre los procesos tributarios judiciales y administrativos, ya que el primero se centra en el principio de disposición, mientras que el segundo se centra en la inquisitivo.

Los principios que orientan la producción de la prueba en el proceso administrativo tributario es además del principio inquisitivo, el principio del debido procesal legal, entre otros (pp. 257-271).

De lo afirmado, se puede concluir que el procedimiento administrativo general se rige mediante el principio inquisitivo, así también, este principio direcciona el procedimiento específico de fiscalización tributaria, por lo que, en mérito a que dicho procedimiento se construye sobre la base del fin público, el resolutor tiene la obligación de impulsar los procedimientos a fin de llegar a la verdad material.

- **Principio de oficialidad**

Es importante señalar que el principio inquisitivo es el principio general que se aplica a los procedimientos judiciales, así como el de oficialidad a los administrativos

Para García de Enterría y Tomás-Ramón (2006), la oficialidad significa que:

La autoridad pública está concretamente obligada a desenvolver las acciones que sea indispensable para llegar al fallo final, sin necesidad que sea excitada en ese sentido por los particulares, pues a diferencia de lo que ocurre en el ámbito civil donde, por regir el principio dispositivo, se entiende que el procedimiento es cosa de los sujetos que intervienen, de quienes depende, en consecuencia, su progresión. Añaden a su vez los profesores españoles que el impulso de oficio, que responde a las exigencias propias del interés público que el procedimiento de índole administrativo pone en juego, da a este un acusador carácter inquisitorial: la Administración, gestora del interés público, está obligada a desplegar por sí misma, ex officio, toda la actividad que sea necesaria para dar adecuada satisfacción a ese interés, sea cual sea la actitud, activa o pasiva, que puedan adoptar los particulares que hayan comparecido en el procedimiento. (pp. 1406-1408).

En nuestra legislación el principio de oficialidad se encuentra regulado como el Principio de Impulso de oficio.

- **Principio de impulso de oficio**

En el Título Preliminar de la LPAG, en el artículo IV del numeral 1.3, según el cual:

“las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones controvertidas”

En ese mismo discurso, Morón (2015), sostiene que en dicho principio a las autoridades les incumbe:

Impulsar, dirigir y ordenar cualquier procedimiento en el ámbito administrativo sometido a su competencia hasta esclarecer asuntos involucrados, aun cuando se trate de procedimientos iniciados por el administrado o por la propia autoridad pública. Ahora bien, el deber de oficialidad no excluye la posibilidad de impulso propio, de contribución o de gestión del que goza el administrado para incitar el trámite.

La oficialidad impone a los agentes cumplir las siguientes acciones concretas:

- Iniciar el procedimiento.
- Impulsar el avance del procedimiento, solicitando cuantos documentos, informes, antecedentes, autorizaciones y acuerdos sean necesarios, incluso si fuere contra el deseo del administrado, cuando sean asuntos de interés público (como, por ejemplo, en caso de desistimiento y abandono).
- Remover los obstáculos del trámite.
- Instruir y ordenar la prueba.
- Subsana cualquier error u omisión que advierta en el procedimiento.

El deber de oficialidad no sólo exige ciertas acciones positivas por parte del funcionario sino algunas obligaciones de no hacer. En tal virtud, la Administración no puede proceder al archivo de un expediente sin haberlo resuelto (expresa o tácitamente) y aun en el caso que el procedimiento sea concluido de manera atípica (abandono, desistimiento, etc.) amerita una resolución expresa que así lo establezca. (p. 73)

Según el artículo 162 y el numeral 1.3 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio, que establece que las autoridades deben orientar e impulsar de manera autónoma el procedimiento y

ordenar la ejecución o realización de las acciones que sean necesarias para esclarecer y solucionar las cuestiones requeridas., lo cual quiere decir que la carga probatoria para perturbar derechos o deberes de los administrados recae en la misma Administración.

El principio del impulso de oficio se manifiesta como una consecuencia directa de la necesidad y el deber de la Administración de proteger el interés general. Además, es un elemento crucial del debido proceso en el ámbito administrativo, al facilitar la rapidez en la implementación de los procedimientos y su correcta y eficaz gestión, en beneficio de los administrados.

Al respecto, Guzmán Napurí (2011) señala que:

El principio de oficialidad de la prueba se intensifica al máximo cuando nos referidos a procedimiento de oficio, y en especial, a procedimientos administrativos sancionadores. En estos casos, en tanto la iniciación del proceso es resultado del interés de la Administración, la autoridad administrativa tiene la obligación de efectuar la actividad probatoria necesariamente a fin de acreditar los hechos en los cuales sustentan su pretensión, a diferencia del procedimiento iniciado a pedido de parte en el cual puede prescindir de la misma si es que los hechos y las pruebas aportadas por el administrado le generan convicción respecto a su veracidad. En este caso, la carga de la prueba corresponde claramente a la autoridad administrativa (p. 635).

Finalmente, aplicando el principio del impulso de oficio, se demuestra que no puede ser dejado al arbitrio de los administrados el seguimiento de los procedimientos administrativos. Sino que, como se ha mencionado anteriormente, la normativa dicta que la autoridad competente, incluso sin petición de parte, debe impulsar cualquier acción que sea requerida para su tramitación, superando cualquier dificultad que impida la regular tramitación del procedimiento; incluso estableciendo la norma correspondiente al caso.

- **Principio de verdad material**

En primer lugar, es importante distinguir entre la "verdad formal" y la "verdad material", la primera se utiliza en el proceso judicial, ya que el juez se basa en las pruebas proporcionadas por las partes, mientras que la segunda se aplica en el proceso

administrativo, ya que la Administración se someterá y justificará su resolución en los hechos presentados o documentados.

El principio de verdad material está plasmado en el punto 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley n.º 27444, que establece que, durante el procedimiento, la autoridad administrativa correspondiente tiene la obligación de comprobar en su totalidad los hechos que respaldan sus resoluciones. Para ello, debe tomar todas las medidas probatorias permitidas por la legislación, incluso si los administrados no lo han propuesto o pactado su eximirse de ella.

Por el inicio, bajo el análisis, Morón (2015) señala que:

Por el principio de verdad material o verdad jurídica objetiva, las autoridades instructoras de los procedimientos tienen la obligación de agotar de oficio los medios de prueba a su alcance para investigar la existencia real de hechos que son la hipótesis de las normas que debe ejecutar y resolver conforme a ellas, para aplicar la respectiva consecuencia prevista en la norma. El principio se sustenta en que en los procedimientos administrativos no se trata de resolver conflictos intersubjetivos como en los procedimientos arbitrales o judiciales, sino de decidir directamente asuntos de interés público por su contenido en los que la aplicación de la norma a los casos concretos no puede depender de la voluntad del particular de no aportar el material probatorio pertinente. En aplicación de este principio, las actuaciones probatorias de las autoridades deben estar dirigidas a la identificación y comprobación de los hechos reales producidos y constatar la realidad, independientemente de cómo hayan sido alegadas y, en su caso, probadas por los administrados participantes en el procedimiento. En sentido inverso, el principio pretende que la probanza actuada en el procedimiento permita distinguir cómo en la realidad ocurrieron los hechos (verdad real o material) de lo que espontáneamente pueda aparecer en el expediente de acuerdo a las pruebas presentadas por los administrados (verdad formal o aparente), para dar la solución prevista en la ley. (p. 81).

A continuación, es necesario detallar la forma en que se han definido las reglas de carga de prueba en el procedimiento administrativo general, basándose en los principios previamente mencionados.

Guzmán (2005) anota sobre la carga de la prueba en el citado procedimiento:

Siendo la actividad probatoria medular en la ejecución de su instrucción, dicha actividad le corresponde fundamentalmente a la entidad, estableciéndose entonces el principio de que la carga de la prueba, es decir, la obligación de probar los fundamentos que sustentan la decisión le corresponde a la Administración y no a los administrados, sin perjuicio de permitirles a estos acreditar los hechos que alegan. No es que los particulares no deban probar su pretensión, sino que la negativa de la Administración debe estar debidamente acreditada (p.134).

En conclusión, de acuerdo con el principio de verdad material o verdad jurídica objetiva, las autoridades encargadas de los procedimientos están obligadas de agotar de oficio los medios de prueba disponibles para indagar la existencia real de hechos que son la hipótesis de las normas que deben aplicar y resolver de acuerdo a ellas, con el fin de aplicar la consecuencia correspondiente establecida en la norma.

e. Legislación peruana respecto de la carga de la prueba

e.1. TUO. del Código tributario

El Código Tributario en sus artículos 75, 125, 126, 141 y 148, abordan el tema de la ofrecimiento, admisión, actuación y valoración de la prueba; no obstante, en el Código Tributario mencionado no se define la prueba ni se menciona la carga de la misma.

En la Legislación Tributario, se establece la prueba de oficio, en el artículo 126 de dicha normativa, esto es útil para solucionar de manera más efectiva la controversia en un proceso administrativo, así que la autoridad competente puede solicitar medios de prueba e informes que estime pertinentes. Por otro lado, esta sección de este artículo tiene relación con los principios de impulso de oficio y de verdad material, definidos en los apartados 1.3 y 1.11 del Título Preliminar de la Ley n.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General.

Esto posibilita, ante una falta de pruebas o insuficiencia de ellas, actuar de manera oficiosa a la Administración Tributaria para comprobar la veracidad de los hechos, para lo cual no se definen plazos. La cuestión se plantea si la Administración Tributaria está "obligada" actuar de oficios las pruebas que establece la normativa,

parece que no, ya que el término "podrá" es una opción más que un deber, aunque la omisión de la administración puede llevar a equivocaciones en la recaudación del impuesto.

e.2. TUO de la Ley N° 27444 – Ley del procedimiento administrativo general

La normativa de la prueba en la Ley n.º 27444 se detalla en los artículos 162 a 169. En cuanto a la carga de la prueba, se establece en el artículo 162 de esta Ley, que indica lo siguiente: "rige por el principio de impulso de oficio", un principio que se encuentra estipulado en la ley examinada en el numeral 1.3 del Artículo IV del Título Preliminar (Principio de Impulso de Oficio), que indica que; "las autoridades deben orientar e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la ejecución o realización de las acciones y persigue la verdad, así que este principio se enriquece de manera adecuada con el principio de verdad material, estipulado en el punto 1.11. del Artículo IV de la LPAG, donde se menciona; Durante el procedimiento, "la autoridad administrativa competente tiene la obligación de comprobar en su cabalmente los hechos que fundamentan sus decisiones, para lo que debe tomar todas las medidas probatorias permitidas por la ley, incluso si los administrados no las han propuesto o hayan convenidos eximirse de ellas".

De lo establecido en esta Ley, destaca la importancia de la administración en la gestión e impulso de los procedimientos, además de la búsqueda de la verdad, en relación a la esencia del procedimiento y a las normas y principios que los rigen en riguroso cumplimiento, tal como indica el tercer punto del artículo II del Título Preliminar: "Al regular los procedimientos especiales, las autoridades administrativas se comprometerán a acatar principios administrativos, además de los derechos y obligaciones de los sujetos del procedimiento, definidos en la Ley".

Por su lado, la norma IX del código tributario referida a la aplicación supletoria de los principios del derecho, se puede observar que la supletoriedad es una calidad de las normas que están llamadas a operar únicamente a falta de una disposición especial (vía integración).

En ese sentido, la referida Ley realizando la debida integración con lo establecido en la norma IX del código tributario, permite un acceso a la plenitud de nuestro sistema jurídico, entendiendo acerca de la prueba y la carga de está

e.3. Código procesal civil

La primera disposición final del Código Procesal Civil indica de forma expresa que: "las normas de este código se aplican de manera supletoria a los demás sistemas procesales, siempre que sean acordes con su esencia".

En este contexto, las normas del CPC se aplican únicamente cuando la materia en cuestión o el acto procesal no estén normados en el Código Tributario ni en la LPAG, y siempre que estas regulaciones no contravengan los principios de derecho administrativo y tributario.

El CPC solo establece normas en relación a la carga de la prueba en el artículo 196, de la misma manera que el Código Tributario y la LPAG, tampoco poseen conceptos vinculados a la prueba y la carga prueba. En contraposición al Código Tributario y la LPAG, el Código Procesal Civil asigna la responsabilidad de la prueba a quien sostiene los hechos.

e.4. Nuevo código procesal penal

Según, el artículo 14 de la Ley Orgánica del Ministerio Público, la carga de la prueba recae en el Ministerio Público. No se explica normativamente porque debe de ser así, pero debemos entender, por aplicación coherente del proceso civil, primero, es porque es el accionante, el que alega los hechos, segundo, es porque en nuestro sistema jurídico hay una prohibición de la prueba negativa, tercero, es porque el fiscal tiene un papel de persecutor del delito y no actúa en igual de condiciones, dado que, tiene todas las herramientas jurídicas y logísticas para hacerlo. Por lo que, el fiscal debe acreditar la comisión de un delito.

Asimismo, el artículo IV.1 del TP del NCPP señala que "El Ministerio Público (...) tiene del deber de la carga de la prueba". Entonces, se puede sostener que el fiscal es el único encargado de demostrar los hechos en el ámbito penal, mientras que los demás actores del proceso no poseen tal obligación.

En efecto, si nos remitimos al artículo II.1 del TP del NCPP, tenemos que

“Toda persona imputada de la comisión de un hecho punible es considerada inocente, y debe ser tratada como tal, mientras no se demuestre lo contrario y se haya declarado su responsabilidad mediante sentencia firme debidamente

motivada. Para estos efectos, se requiere de una suficiente actividad probatoria de cargo, obtenida y actuada con las debidas garantías procesales. En caso de duda sobre la responsabilidad penal debe resolverse a favor del imputado”.

En el derecho penal, únicamente otorga al Ministerio Público (formula la hipótesis) la responsabilidad de la carga de la prueba, lo que debe ser comprobado en cada situación, respetando el principio de presunción de inocencia, si la prueba proporcionada es suficiente. Esto no significa lógicamente que el acusado tenga la posibilidad y el derecho de generar y proporcionar prueba, pero no como un deber u obligación, sino como un ejercicio del derecho a la contradicción.

En conclusión, en relación a la carga de la prueba, se debe tomar de ejemplo que, dentro del derecho público, la carga de la prueba recae en el inquisitor, esto es, en el Estado y quién ejerza esta facultad, dado que, nos encontramos en una disparidad condiciones, él es alega los hechos imputables y es imposible una prueba en negativo, es decir, una auto incriminación, más aún cuando, aquel tiene que enervar el principio de presunción de inocencia.

f. Carga de la prueba en el procedimiento administrativo y procedimiento de fiscalización

El procedimiento de fiscalización tributaria, es un procedimiento que rige en base al Código Tributaria, sin embargo, en lo establecido por el Código Tributario, se auxilia por la Ley del Procedimiento Administrativo General, que es aplicable a todas las entidades y está regula a las entidades públicas, actuación y el procedimiento de las entidades, según el artículo I y II del Título Preliminar

De lo que se puede apreciar en la revisión de las normas antes señaladas, coincidimos con Escribano y Duran:

Escribano et al. (2010) sostiene lo siguiente:

El procedimiento administrativo constituye una garantía esencial de los administrados, toda vez que implica la vía previa que necesariamente debe seguir la Administración para la emisión de un acto administrativo legítimo, siendo que mediante dicho procedimiento cumple el fin de servir al interés público, así como

se garantiza que los actos administrativos se sometan plenamente al ordenamiento jurídico (principio de legalidad) (p.201).

Durán (2009):

En el procedimiento administrativo resulta importante la protección de los fines constitucionales que la Administración Pública debe cumplir, y es esta situación la que justifica establecer determinadas facultades de la administración y algunas limitaciones que se imponen a nivel del procedimiento llevado en esta instancia. (p.12).

Sin embargo, el procedimiento de fiscalización es una variante del procedimiento administrativo, un procedimiento específico diseñado para que la Administración Tributaria realice su tarea de comprobar el cumplimiento de las obligaciones de naturaleza tributaria. Como menciona anota Gamba (2005) es el “conjunto de actos direccionados a verificar la veracidad de los hechos declarados por el obligado tributario, así como investigar aquellos que no fueron declarados” (p. 206).

En correlación a ello, el artículo 61 del Código Tributario, señala que: “La determinación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario está sujeta a fiscalización o verificación por la Administración Tributaria, la que podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, emitiendo la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa.” Se puede observar, que inicio del procedimiento aparece de oficio, en relación a ello, Morón (2011) opina:

El procedimiento administrativo de oficio es aquel promovido por una decisión de actuación propia de las autoridades públicas competentes, cumpliendo su deber de oficialidad inherente a su función, con el objetivo de tutelar el interés público a su cargo y realizar una actividad de investigación o inspectiva, entre otras. (p.223).

Respecto a la carga de la prueba debemos tener atención en las reglas de estas en el plano fiscal, en atención a ello, nos sometemos a lo sostenido por Rodríguez-Bereijo (2012), que afirma:

Las reglas sobre la carga de la prueba comprenden ambos aspectos: por un lado, la determinación del umbral de certidumbre que requiere el órgano para satisfacer la

pretensión y, de otro, la determinación de cuál de las partes ha de suministrar las pruebas para alcanzar dicho umbral, si no quiere sufrir una decisión adversa en el fondo del asunto. (p. 14).

De lo desarrollado, podemos notar que el procedimiento de fiscalización es el instrumento a través del cual la Administración fiscal realiza su función pública de comprobar el cumplimiento de los deberes jurídicos tributarias por los deudores tributarios contribuyentes, teniendo amplios poderes para hacerlo y debiendo respetar los derechos de los deudores.

2.2.3. Interpretación de la legislación peruana y jurisprudencia respecto a la carga de la prueba en las operaciones no reales

a. Interpretación de la norma jurídica

En referencia, a la interpretación jurídica o del derecho, entendemos que es aquella acción que radica en la determinación o significado de la norma jurídica y otros que se encuentran dentro del ordenamiento jurídico que tienen carácter normativo, por lo tanto, la interpretación abarca más que las normas legales, ello comprende las normas jurídicas en forma general (Recasens, 1959, p. 84).

Del mismo modo, (Cortes & Gonzales, 2015, p. 208) la interpretación del derecho es aquel análisis que se orienta al objetivo de fundar el sentido y sobre todo el alcance de toda norma jurídica con relación a hechos definidos donde se aplicará la debida interpretación, dado que toda norma jurídica se enfoca en regular hechos y esta interpretación realizada a estos hechos dará origen a razones justificables de toda decisión judicial.

Dentro de este orden de ideas sobre la interpretación, Tejerina (1941) manifiesta: Es una operación del espíritu que acompaña al proceso de creación del Derecho al pasar de la norma superior a una norma inferior. En el caso normal, el de la interpretación de una ley, se trata de saber cómo, aplicando una norma general a un hecho concreto, el órgano judicial o administrativo obtiene la norma individual que le incumbe establecer (p. 162).

Dicho de otra manera, la interpretación es un acto de voluntad que es fundada en una norma general, la cual posteriormente será aplicada a hechos concretos como aquella finalidad de darle un significado a la norma jurídica, sin embargo, esta interpretación es

sostenida como una creación del derecho por seguir un proceso cognitivo en el cual la razón es el esclarecimiento del significado de la norma.

b. Supletoriedad, integración e interpretación

Ahora bien, la norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, señala respecto a la aplicación supletoria de los principios del derecho, lo siguiente:

En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.

Para ello, es necesario entender a qué se refiere con supletoriedad, así pues, de acuerdo a la casación n.º 11563-2014-Lima, señala que:

La aplicación supletoria de una ley respecto de otra tiene por finalidad integrar una omisión o interpretar las disposiciones que se integren con otras normas contenidas en otras leyes y así lograr la plenitud del sistema jurídico (**Considerando 4.4**)

En relación a ello, en el artículo anterior se aplica la institución de la supletoriedad, cuyo fin es la integración o interpretar las disposiciones que se integren, dicha integración se produce ante una falta o deficiencia jurídica. Puesto que, se crea una norma jurídica (norma no positiva), mediante el razonamiento jurídico con la finalidad de cubrir dicha precariedad en la aplicación del derecho.

Ahora bien, la norma puede tener vacíos en la Ley, sin embargo, el ordenamiento jurídico es pleno, complejo e íntegro, un sistema continuo (Calvo, 2004), entendiendo el ordenamiento jurídico como conjunto organizado de normas jurídicas, que es integral, organizada internamente y buscar ser coherente. Así pues, las normas jurídicas compartes contenido y principios dentro de cada conjunto y subconjunto (Rubio, 2019), e de forma integral, entender la integración para realizar una interpretación permite aplicar mejor una norma.

De tal forma, la integración de la norma IX, sucede de dos formas; para cubrir una laguna legal, por analogía, mediante normas jurídicas no tributarias; y por los principios del derecho (del derecho tributario, del derecho administrativo y los principios generales del derecho).

En el caso, en concreto, si es que se desea realizar una integración con la finalidad de sobrepasar esta precariedad, primero se debe aplicar una analogía, es decir, aplicar normas que no se encuentre en el marco tributario pero que estas sean concernientes al supuesto de hecho que se pretende aplicar, sin que está no contrapongan o desnaturalicen las normas tributarias. Cabe precisar que, esta integración solo es posible si es que no se pretende gravar con tributos o realizar una desgravación, dado que, este silencio está asignado a la reserva legal. (voluntad negativa del legislador de querer legislar).

La referida analogía, “imperata aplicar o trasladar a un supuesto no regulado las consecuencias jurídicas establecidas en otra norma, que no se es oponible” (Rubio Correa, 2011, p. 264)., en ese sentido se debe buscar una norma que comprenda el supuesto de hecho a que la norma especial no ha podido regular.

En ese sentido, cabe la observación de la norma IX: “pueden aplicarse normas distintas a las tributarias”, podrían aplicarse cualquier norma de nuestro sistema jurídico, siempre y cuando éstas, no se contrapongan o desnaturalicen. Dicho enunciado está colocando en primer lugar a las normas tributarias, es decir, sigue un principio general de derecho, esto es, el principio de especialidad, el que indica que la norma especial prima sobre la norma general.

Es un criterio de vital importancia seleccionar la norma a integrar, dado que, pueden existir varias normas respecto al supuesto de hecho que se le pretende aplicar la norma. Si la norma no tributaria que se pretende aplicar es compatible, no existiría impedimento para su ejecución, más aún cuando no exista norma relacionada al supuesto de hecho, es indudable que se debe aplicar la norma general (norma general inclusiva), dado que, en nuestro sistema jurídico no se puede dejar de administrar justicia si hay una laguna o vacío legal. El enunciado toma más fuerza, dado que, la supletoriedad, se contempla en otras normas jurídicas como en la LPAG (Artículo 247.2 del TUO de la Ley) y en el Código Civil. (Artículo IX del Título Preliminar del Código).

Luego, de realizar la integración de la norma general inclusiva, es decir, la creación de una nueva regla aplicable al caso en concreto, debe realizarse la interpretación de la norma integrada ha fin de tener claridad ante una posible duda u oscuridad, optimizando el texto normativo. Dado que, solo es posible aplicar la norma producida por medio de interpretación, entendiendo que, las normas integradas, son normas en sí, y por lo tanto son susceptibles de interpretación. La interpretación de la integración analógica hace

posible la plenitud funcional del sistema jurídico. Teniendo en claro que, la integración por analogía cumple una función hermenéutica del ordenamiento jurídico, por más que no sea una actividad interpretativa.

En ese sentido, la NORMA VIII del Título Preliminar del Código Tributario, señala respecto a la interpretación de normas tributarias, lo siguiente:

Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho.

En vía de interpretación no podrá crearse tributos, establecerse sanciones, concederse exoneraciones, ni extenderse las disposiciones tributarias a personas o supuestos distintos de los señalados en la ley. Lo dispuesto en la Norma XVI no afecta lo señalado en el presente párrafo.

De lo afirmado en la norma, se puede entender que, cualquier método admitido por el derecho puede ser aplicado dentro del campo tributario, sin embargo, como se mencionó en líneas precedentes, es importante interpretar la norma, si y solo si, estás no están referidas a gravar tributos o la desgravación. En este caso, pueden ser aplicados, el método literal, lógico, sistemático, entre otros. Ahora bien, si es posible aplicar cualquier método interpretativo, es lógico también, aplicar cualquier criterio interpretativo, siendo los tipos de métodos y los tipos criterios no excluyentes entre sí, ya que todo ello, permitirá conjuntamente esclarecer el significado de la norma integrada y obtener una conclusión válida y sustentable.

En conclusión, en el caso en concreto, cuando se quiera analizar de acuerdo a la interpretación de la legislación peruana respecto a la carga de la prueba de las operaciones no reales; primero, se debe recopilar todas las normas que obedezcan a “carga de la prueba”, “operaciones no reales” y “interpretación”, dentro de nuestro sistema jurídico, segundo, analizar cuáles de las normas son aplicables en el campo tributario, tercero, verificar si se han sido satisfechas todas las variables, cuarto, de no encontrar una normas que la regule dentro de su campo, es preciso realizar una integración mediante analogía con la finalidad de crear una nueva fórmula al caso en concreto, quinta, al haberse creado una norma jurídica, es preciso interpretarla, dado que, la norma creada tiene la misma naturaleza que cualquier norma, en ese sentido se aplicará en primer orden criterios de interpretación, esto es, un criterio tecnicista con la finalidad

de analizar los métodos aplicables y un criterio principista con la finalidad de construir la interpretación en consonancia con los principios, en segundo orden, se analizará los métodos aplicar, aquellos nos podrá dar claridad ante la duda u oscuridad, a fin de tratar el tema planteado, concluyendo con una respuesta de acuerdo a la plenitud de nuestro sistema jurídico.

c. Criterios de interpretación

El criterio interpretativo es un modelo o punto de inicio que orienta el trabajo interpretativo, no contemplado en la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario. Sin embargo, en la práctica, el intérprete elige de manera inconsciente y empírica, con criterios poco reflexivos, cuando en realidad debería elegir estos criterios de manera reflexiva y expresarlos de manera clara para sí mismo antes de sugerir propuestas interpretativas propias en el ámbito del derecho fiscal.

c.1. Criterio normativo

Cuando el intérprete adopta este criterio, asume que la labor de interpretación de una norma legal se lleva a cabo a partir del propio derecho, sin la intervención de elementos ajenos a lo técnicamente legal; siempre extrae sus contenidos interpretativos del mismo derecho y no recurra a elementos ajenos. Como modelo se utiliza el mandato de la normativa fiscal legislada; se enfoca en la norma que se considera de manera individual y se enriquece en su vínculo con el resto del derecho.

Por lo tanto, no permite la presencia de otras entidades, como los principios, a menos que sea para suplir la falta de una disposición normativa explícita en una legislación fiscal.

c.2. Criterio principista

Con este criterio, el intérprete toma como base que la labor de interpretación implica ajustar el resultado, en la medida de lo posible, a determinados valores que deben prevalecer en la implementación del derecho. Este criterio, igualmente conocido como axiológico (en contraposición al tecnicista), sí permite la intervención de elementos ajenos a lo estrictamente técnico-jurídico en el proceso de interpretación.

Estos elementos inusuales son afirmaciones lógicas de carácter axiológico, ya sean implícitas o explícitas, que, en su mayoría, tienen una posición predominante en los

extensos cuadrantes del derecho. Por esta razón, de manera ineludible, vincula la comprensión y la aplicación de las normas legales que con él están relacionadas.

Esta perspectiva de referencia para la interpretación de la normativa fiscal se basa en elementos que trascienden los aspectos técnico-jurídicos, como los principios relacionados con el derecho que se integran para llevar a cabo la interpretación de la normativa fiscal. Estas normas no se fundamentan en el juicio específico de ningún tribunal o entidad legislativa, sino en un sentido de coexistencia u oportunidad que, tanto en el ámbito jurídico como en la sociedad, se evoluciona con el tiempo y otorga derechos y responsabilidades. En el campo del derecho fiscal, podemos aludir a los "sobreprincipios que surgen de la conjunción de principios", tales como, entre otros, la seguridad legal, la certeza, la previsibilidad y la confianza legítima que se encuentran en los principios de legalidad y reserva de ley, esenciales para garantizar las responsabilidades fiscales y el respeto a los derechos del contribuyente. Los principios sobreprincipios de justicia y equidad emergen de la conjunción de los principios de capacidad tributaria, equidad y no confiscatoriedad, ya que todos los individuos con un cierto nivel de riqueza deben económicamente soportar un mismo nivel de impuestos, que no extraiga toda la riqueza, sino únicamente una porción.

El principio fundamental de respeto a los derechos esenciales, expresado en los valores de vida, salud, propiedad, libertad, entre otros, aspira a expandir la salvaguarda de estos derechos en el ámbito fiscal, ya que exige a las autoridades interpretar la normativa fiscal oscura o contradictoria, que podría limitar los derechos del contribuyente, de manera que proporcione la mayor protección o requiera la menor limitación del derecho.

c.3. Criterio de intereses

En este punto, son los intereses involucrados los que controlan la interpretación de la norma, ya que se erigen como el referente. El mismo intérprete ha definido con antelación los objetivos a alcanzar a través del derecho.

En el contexto fiscal, el propósito de la gestión tributaria es la recaudación de tributos, que se contraponen al interés del deudor tributario de eludir el pago del tributo. Esto es discutible desde la ética, ya que se utiliza el derecho para beneficio propio. El principio del interés disminuye la magnitud de las normas a simples mandatos formales destinados a la obtención de ingresos o a favor de intereses, alejados de cualquier

justificación o legitimación fundada en principios de índole constitucional y de carácter axiológico. Paraliza la visión conduciéndonos a conclusiones incorrectas al ignorarlos.

d. Métodos de interpretación

Como bien, se mencionó en el acápite anterior, este se desprende de la norma VIII, que contemplar que puede utilizar cualquier método de interpretación admitida por el derecho. Para tal efecto debemos conocer, que es un método interpretativo, podemos decir que, es un conjunto de pautas o procedimientos metodológicos que están encaminados a establecer el significado de una norma jurídica o la forma correcta de aplicarla a la realidad. Entre ellos, tenemos:

d.1. Literal

“Consiste en averiguar lo que la norma denota mediante el uso de las reglas lingüísticas propias al entendimiento común del lenguaje escrito en el que se halla producida la norma, (...) trabaja con la gramática y el diccionario” (Rubio, 2009, p. 238)

En ese sentido, este método consiste en interpretar la norma sobre la base de los significados de las palabras que la componen y que están contenidas en la gramática, la etimología, la sinonimia y en el diccionario. Al respecto es necesario precisar que existen palabras que tienen aparte de su significado lato un significado técnico; en este caso, al interpretar, debemos tener en cuenta el significado técnico, salvo disposición contraria de la propia norma.

Este método interpretativo, es el primer acercamiento a la norma jurídica, entenderla primero desde su estructura gramatical, sin embargo, muchas veces la sola interpretación literal, no permite llegar a quitar la incertidumbre o la oscuridad, por lo que tiende a complementar con otros métodos interpretativo, a fin de obtener un significado más fidedigno.

En el presente trabajo, se hace necesaria la aplicación de este método, al ser nuestro sistema jurídico eminente positivo, por lo cual, es importante, tener en claro la redacción de los textos jurídicos a fin de aplicarlos al caso en concreto.

d.2. Ratio legis

Este método busca encontrar el verdadero sentido de la norma sobre la base del análisis de la razón de ser de la norma interpretada.

Sirven para este método los siguientes elementos:

- La Ratio Legis, que es la razón de ser de la norma, es decir, su objeto o finalidad, pero que es diferente de la intención del legislador, que es el método histórico.
- La Realidad de las Cosas, es decir, hay que estar más que a la Ley a su contenido concreto, siendo en materia tributaria la realidad económica la que mejor conduce al sentido de la norma fiscal.

Se obtiene desentrañando su razón de ser intrínseca, la que puede extraerse de su propio texto, (...) busca esclarecer la norma en base a lo connotado, (...) debe fluir del texto mismo de la norma o grupo normativo que le es correspondiente (Rubio, 2009, p. 240)

Este método se aplicará, con la finalidad de tener una visión clara de la razón de ser de las normas que regulan la carga de la prueba en nuestro sistema jurídico peruano para, a partir de ello, analizar su aplicación en la imputación de las operaciones inexistentes o no reales y poder analizar a quién le corresponde la misma.

d.3. Sistemático por ubicación de la norma

La interpretación se realiza considerando que el derecho es un sistema que está perfectamente armonizado y que dentro de él existe coherencia y compatibilidades que se deben tener en cuenta. Por tanto, la interpretación no se agota en la norma interpretada, sino que la analiza dentro del conjunto normativo.

Interpreta aplicando el conjunto de principios, conceptos, elementos y contenidos que sirven para dar «medio ambiente» a la norma dentro de su grupo o conjunto normativo. El método reposa en la concepción del Derecho como un sistema estructural y discrimina la interpretación en función de ello y no del «cuerpo legislativo» en el que se halla la norma jurídica. (Rubio, 2009, pp. 247-248)

Este será aplicado, a partir de la concepción estructural de nuestro ordenamiento jurídico, sobre la base de los principios y conceptos que atañen o interesan al derecho público,

siendo que, a partir de estas podremos conocer su intención y poder aplicarlas a la solución del problema.

d.4. Sistemático por comparación con otras normas

El método sistemático por comparación con otras normas consiste en “... esclarecer el ‘qué quiere decir’ la norma atribuyéndole los principios o conceptos que quedan claros en otras normas y que no están claramente expresados en ella” (Rubio, 2017, p. 242); mientras que, el método sistemático por ubicación de la norma consiste en esclarecer el ‘qué quiere decir’ de la norma teniendo en cuenta los elementos conceptuales del conjunto, subconjunto o grupo normativo, en el cual se halla incorporada (Rubio, 2017, p. 245).

Este método se aplicará, una vez que se haya conocido la razón de ser cada norma analizada referente a la carga de la prueba con la finalidad de que se puedan aplicar al problema planteado; dado que, están basadas sobre los mismos principios y conceptos.

d.5. Método histórico

El método histórico consiste en averiguar la intención del legislador a partir del análisis de antecedentes jurídicos de la norma a interpretar. “Este método parte de la premisa que la intención del legislador debe contribuir decisivamente a encontrar su sentido” (Rubio, 2017, pp. 248).

Consiste en buscar el significado de la norma recurriendo a los antecedentes jurídicos o al contexto en el cual se promulgó la norma interpretada; es decir, considerando la intención del legislador o del jurista al momento de crearla.

Lo que se busca es encontrar el significado o el qué quiere decir la norma considerando la intención del jurista o del legislador al momento de crear la norma, cuál era el motivo o el fin que se perseguía con ella, para qué se creó, etc.

El basamento jurídico de este método es que toda norma tiene una intención determinada, la cual sirve para encontrar el sentido de la norma. Para ello se recurre a todos los instrumentos que nos puedan ayudar a encontrar esa intención: las exposiciones de motivos, las ponencias de los legisladores o juristas, la situación que ocasionó la ley, los proyectos, los considerandos, etc.

Por otro lado, el método histórico en la interpretación se origina en la norma jurídica en razón que la norma jurídica no nace de la nada, sino que es un proceso de extensa transformación histórica, con la finalidad de cumplir con intereses y necesidades sociales, económicas, culturales, políticas en concreto, que se regulan legalmente. La norma se origina con la finalidad de aspiraciones sociales específicas y forma un contexto histórico que se desarrolla a lo largo del tiempo, logrando en momentos un conocimiento preferente a la del creador de la norma jurídica.

Así pues, la interpretación histórica se entenderá por aquella investigación del principio de cada norma jurídica, al respecto (Pérez, 1995) indica:

(...) en investigar el estado de espíritu en que se encontraban los autores de la ley; los motivos que los han llevado a legislar y cómo se ha representado la futura aplicación de los textos que elaboran. A este respecto, se examinan los primeros proyectos de la ley de que se trata y se los compara con el texto definitivo para saber en qué sentido el Poder Legislativo ha precisado o transformado su pensamiento (...) (p. 31).

En conclusión, a través de este intérprete debe investigar no solo la voluntad del legislador de la norma, sino en la voluntad objetiva de esta con la finalidad de dar soluciones justas. Entonces la interpretación jurídica se enfoca en la investigación sobre el origen de cada norma jurídica y sobre la evolución histórica del contenido de las normas jurídicas.

d.6. Sociológico.

Luego está el método de interpretación sociológico, la cual se centra en el derecho que se desenvuelve en base de las necesidades de contextos sociales en un tiempo determinado. Entendámoslo como un acontecer social que es parte de la existencia juntamente con los elementos sociales, económicos, políticos, históricos y otros aspectos con el que se da una constante interrelación resolutivo (Jellinek, 1970, p. 29).

Los fenómenos que sociales, deben ser tomados en consideración por el intérprete para emplearla en relación de las normas jurídicas y las modernas pretensiones sociales. En medida que la vida social va cambiando constantemente, existe la necesidad de adecuar el derecho a las realidades sociales que no se han previsto en la norma jurídica y todo ello

para concertar una realidad que se transforma con una norma jurídica basada en la interpretación social (Fernández, 1984, p. 485).

e. Comentario a la carga de la prueba en las operaciones no reales en mérito a la interpretación de la legislación

Antes de desarrollar el presente acápite y con la finalidad de abordar correctamente esta situación en particular, debemos tener cuenta, que el Código Tributario, se auxilia de otras normas, principios o teorías, tal como, se señala en norma IX del Código Tributario, establece que: “En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los principios del derecho tributario, los principios del derecho administrativos y los principios generales del derecho”. Además de ello, debemos tener en cuenta, que: “Las autoridades administrativas al reglamentar los procedimientos especiales, cumplirán con seguir principios administrativos, así como los derechos y deberes de los sujetos del procedimiento, establecido en la presente Ley”, situación que se encuentra contemplada en el artículo II numeral 3 de su Título Preliminar de la Ley n.º 27444 (Ley del Procedimiento Administrativo General – LPAG). Por otro lado, con la finalidad de entender la norma se debe tener en cuenta, esta pueda ser interpretada sin restricciones, tal como, señala norma VIII de Título Preliminar del Código Tributario: “Al aplicar las normas tributarias podrá usarse todos los métodos de interpretación admitidos por el Derecho (...)”. En ese sentido, las normas tributarias pueden verse auxiliadas por otras normas o contenidos que no sean de esta índole, siempre y cuando no se le desnaturalice, dicha aplicación debe ser obedecida por las autoridades administrativas, que se sujetan a los dispositivos de la norma como sus principios, y, en ese sentido al aplicar las referidas normas por las autoridades mencionada, es preciso podrá aplicar todos los métodos interpretativos permitidos por el derecho. Más aún cuando, no exista claridad en la aplicación a un caso en concreto, o quede un supuesto vacío legal. Bajo esta consideración, abordaremos el presente acápite:

Las operaciones no reales, es una figura jurídica contemplada en el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, en los cuales se detalla sus modalidades (numeral a y b); son operaciones que no se han concretado o verificado en la realidad, son operaciones inexistentes, sin embargo, a efectos de pretender su validez, se sustentan ilegalmente en un comprobante de pago (Villanueva, 2014, p. 423), así, el Tribunal Fiscal señala que, una operación es inexistente si se llega a instituir que alguna de los sujetos (transferente

o adquirente) o el objeto de la transacción no existen, o son distintos a los que aparecen consignados en la factura. (RTF n.º 3025-5-2004). Además, debemos señalar que, “La verdadera finalidad del artículo 44º de la Ley del IGV es la imposición de una sanción al supuesto transferente que participa en una operación inexistente. En ese sentido, no se limita a desconocer el crédito fiscal al adquirente, sino que además busca evitar conductas contrarias a derecho mediante la aplicación de una sanción económica al emisor del comprobante de pago, obligándolo a pagar el impuesto consignado en dicho comprobante”. (Delgado, 2004, p. 291)

Así pues, de lo antes señalado, podemos colegir que, una operación real no es otra cosa que una simulación del acto jurídico; en el cual se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo, quedando claro, que la operación no real es una vertiente de simulación absoluta, figura establecida dentro del campo del Derecho Civil, y contemplada en el artículo 190 del Código Civil peruano, si ello es así, en un primer acercamiento, tenemos que todo lo concerniente a una operación no real, en tanto no se encuentre en una norma especial (norma tributaria) debe ser tratado bajo las normas del Derecho Civil. Por lo que, de acuerdo a lo señalado en las últimas líneas y de lo trabajado en el marco teórico, está operación no real bajo los criterios de la doctrina de la naturaleza jurídica de la simulación se considera como un acuerdo complejo único, dado que, la voluntad interna y externa de dicho acto es la misma, solo con la complejidad que las partes buscan efectos diferentes en sí mismos y en los particulares extraños al acto realizado.

Es preciso, hacer notar que la importancia de la figura de la operación no real, dada su naturaleza de sanción, tal como se mostró líneas arriba, la cual radica en que aquella va generar efectos jurídicos inmediatos, como el desconocimiento del crédito fiscal y pago del impuesto por parte del proveedor; surgiendo de ello la necesidad de analizar quien tiene la carga de la prueba en el tratamiento de las mismas.

Ahora bien, cuando nos referimos a la carga de la prueba, hablamos de un instituto procesal que sirve para analizar en el momento de tomar una decisión, qué parte ha de soportar las consecuencias de la ausencia de prueba de un hecho concreto; y, como señala Peyrano (2013): ”poniéndose de manifiesto su real importancia cuando no concurre prueba o ella es insuficiente porque en tal caso se debe fallar contra la parte que corría el riesgo de no probar” (p.140), bajo ese mismo sentido, el Tribunal Constitucional mencionó en el expediente N° 1776-2004-AA/TC, que: “prima facie (...) la carga de

probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien lo contradice alegando nuevos hechos, según lo presenta el artículo 196° del Código Procesal Civil.”

Cabe señalar, que la carga de la prueba es un concepto que se desprende del Derecho Procesal (y, sus diferentes vertientes), es parte del Derecho Público; así como, el Derecho Administrativo del cual se auxilia el Derecho Tributario; por lo que, si bien en el Código Tributario, no existe una determinación de quien tiene la carga de prueba, recurriendo a las leyes y doctrinas que estén dentro de la rama de derecho público o dentro del campo de los procesal; y, en amparo a la norma IX del Código Tributario, podemos llegar a analizar Quién tiene recae dicha carga probatoria. Por lo que, si analizamos, el Código Procesal Penal, el que tiene la carga de la prueba es el Ministerio Público, tal como, lo estipula el artículo IV del Nuevo Código Procesal Penal; así también, la Ley de Procedimiento Administrativo General, en su artículo 162 indica que la carga de la prueba se rige por el principio de Oficio, establecido en el numeral 1.3 del Artículo IV de dicha ley, mencionando que, dicha acción recae sobre las autoridades, precisando que, la administración debe buscar la verdad sobre la base del principio de verdad material, por último, el Código Procesal Civil, en el artículo 196, señala que; la carga de la prueba corresponde a quién afirma los hechos. En consecuencia, de acuerdo a lo señalado, la carga de la prueba atribución recae en el campo del derecho público (relación de subordinación; estado – particulares); bajo la visión de un inquisidor, cuya actuación debe estar en concordancia con reglas y principios que garantizan el estado de estado de derecho y que equiparan las condiciones en una relación de subordinación, a fin de caer en arbitrariedad.

Siendo, ello así, debemos tener en cuenta que, el procedimiento de fiscalización normado en el Decreto Supremo 085-2007-EF, no puede dejar de aplicar los principios generales del procedimiento administrativo general, y en esa idea debemos de delimitar que, el procedimiento de fiscalización es un procedimiento administrativo sancionador, dado que, está direccionado a atribuir una obligación tributaria y/o una infracción, en los cuales, la finalidad del agente fiscalizador, al momento de analizar obligación tributaria, es si el hecho realizado se subsume en la hipótesis de incidencia tributaria para generar una obligación legal; o, al momento de imputar una sanción, si el hecho realizado se subsume en la hipótesis de la ley para generar una infracción legal, en cual quiera de los dos casos estaríamos en un procedimiento de tipo sancionador, de ahí que la doctrina sostiene que

es procedimiento sancionador por antonomasia, basado en los principios y normas de este procedimiento, tal como, se establece en el artículo 229 del Capítulo III del Título IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, que menciona: Las disposiciones contenidas en el presente capítulo se emplean con carácter supletorio a todos los procedimientos establecidos en leyes específicas, incluyendo los tributarios, los que deben ver indispensablemente los principios de la potestad sancionadora administrativa a que se refiere el artículo 248, así como la organización y garantías previstas para el procedimiento administrativo sancionador.

En ese sentido, la imputación o sanción de hecho descrito en la norma, tal como, describe el párrafo anterior, debe cumplir con los principios que inspiran el procedimiento sancionador como el principio de legalidad y presunción de licitud, como es el caso del comprobante de pago del cual existe una presunción legal que acredita la operación. Así también, debe de cumplir con la imputación necesaria y suficiente a efectos que no se vulnere el derecho al debido proceso y permita el ejercicio al derecho a la defensa, cuyo basamento se encuentra en la Constitución Política del Perú, en sus artículos 2 inciso 24 párrafo d) y 139 inciso 3 y 14, así también, la Norma IX del título preliminar del Código Tributario,

Por otro lado, según la doctrina de acuerdo a las teorías o reglas de distribución de carga de la prueba, respecto a la imputación de hechos, deben seguir las siguientes reglas; 1) asigna la carga probatoria a quien afirma, y excusa de ella a quien niega: esto es que, la carga de la prueba recae en el que afirma o imputó un hecho, sin existir obligación de probar, del que debería de contradecir, 2) atribuye a cada parte la carga probatoria de las hipótesis de hecho de la norma cuya aplicación se pretende: esto es que, carga de la prueba recae en el que plantea una hipótesis para un imputar un hecho descrito en la norma, 3) cargas probatorias dinámicas, esto es que, quién está en mejores condiciones para probar, es decir, mejor profesionalismos, mejores herramientas técnicas para probar.

Ahora bien, de acuerdo, a la interpretación de las normas jurídicas, se puede observar que, las normas pueden comprenderse a partir de varios aspectos y partiendo de una interpretación gramatical, a fin de darle claridad a la norma o al Sistema Jurídico, así pues, para analizar el sentido de una norma se comienza por un análisis de las palabras, según las reglas del lenguaje, para ver lo que ellas dicen (método gramatical); si el significado de las palabras no es suficiente para llegar a un resultado aceptable, a veces se recurre a la indagación del espíritu de la norma, o sea, se investiga la ratio legis o propósito

perseguido por el legislador o la *ocasio legis*, esto es, las circunstancias particulares que analizaron la creación de la norma (método lógico); (...) con frecuencia se hace el análisis de la norma en conexión con las demás normas que integran el ordenamiento, tratando de adecuarla a los principios generales que constituyen su fundamento último (método sistemático) (...) (Torres, 2019). Esta última, de acuerdo a una parte de la doctrina puede dividirse en: Método Sistemático por ubicación de la norma y Método Sistemático por comparación con otras normas.

De acuerdo, a este último concepto, es meritorio interpretar cada una de las variables, primero, se puede apreciar que, la norma que contiene a las operaciones no reales, se puede esclarecer partiendo de una interpretación gramatical, lógica y sistemática por comparación con otras normas, consiguiendo el sentido de la norma a partir de los conceptos que esboza, encontrando la razón intrínseca contenida en la norma y comparando con normas no están contenidas en el mismo cuerpo normativo pero que si se encuentran en el Sistema Jurídico, permitiendo de la interpretación de esta variable, la aplicación de principios y doctrinas de las Simulación del Acto Jurídico, segundo, se puede apreciar también que, respecto a la norma que contiene a la carga de la prueba, se debe precisar que, no existe norma jurídica de la carga de la prueba en Código Tributario, sin embargo, acuerdo a lo antes señalado en los párrafos precedentes, se le son aplicables las normas del Sistema Jurídico que no vulneren su naturaleza, por lo que, de acuerdo a la Interpretación Sistemática por ubicación de las normas que interesan a la carga de la prueba en materia tributaria, está recae en el sujeto que investiga o afirma el hecho (inquisidor del derecho tributario).

En consecuencia, considerando que, el Sistema Jurídico Peruano es un Sistema Jurídico Integral; y de la interpretación de cada variable del estudio realizado; resulta necesario realizar una interpretación sistemática de la normas; la cual nos deja ver que la imputación debe tener ciertos estándares, como la debida investigación de los hechos e imputar sobre está, y, por ende, satisfaga al debido proceso y al ejercicio al derecho de defensa, en los cuales, la carga de la prueba debe ser trasladada a aquel sujeto que formula una hipótesis que se subsume al hecho descrito en la norma a fin de corroborarla y que se encuentra en mejores condiciones para analizar su realización, por lo que, queda claro que la carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales en materia tributaria sobre la base de interpretación de la legislación peruana, corresponde a la Administración Tributaria, atribuyendo una operación no real y los efectos que trae consigo.

f. Jurisprudencia del tribunal fiscal sobre la carga de la prueba de las operaciones no reales

f.1. La carga de la prueba recae en primer término en el contribuyente

Como ya se ha observado, nuestra legislación tributaria no hace ningún señalamiento directo a la carga de la prueba en un procedimiento tributario, por lo es vital importancia recurrir a la Ley n.º 27444. que resulta necesario recurrir a la Ley del Procedimiento Administrativo General.

En mérito a ello, el Tribunal se ha manifestado de forma recurrente, por ejemplo, en la RTF n.º 2791-5-2010, en que sentencia lo siguiente:

Considerando que la administración evaluará la efectiva realización de las operaciones fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por el contribuyente, para adquirir el derecho al crédito fiscal, es necesario que estos mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales.

Asimismo, en la RTF Nro. 4355-3-2008 en la que indicó que:

Del análisis conjunto de las pruebas obrantes en autos se concluye que la recurrente no ha presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar de forma fehaciente las adquisiciones”.

Ahora, si bien los requerimientos que emite el agente fiscalizador ante una imputación de supuestas operaciones no reales son específicos para cada contribuyente de acuerdo a su actividad económica, existen una serie de documentos que la misma suele solicitar de forma recurrente, dicha documentación es detallada de acuerdo a la práctica jurídica ya que ningún operador del derecho a dejado como precedente que esos documentos son los mínimos indispensables.

De acuerdo a las resoluciones del tribunal, se debe señalar comparte la misma posición que SUNAT, en el sentido que, el contribuyente deberá almacenar y exhibir una pluralidad de medios probatorios que permitan en su conjunto acreditar la realidad de la operación, posición que se puede apreciar en la RTF n.º. 3103-4-2010 en la que

sentencia lo siguiente: que: “las copias de los contratos de locación de servicios por sí solos no acreditan la prestación del servicio”

Este mismo criterio se puede observar en la RTF Nro. 14895-10-2014 en la que se puntualizó que:

“sobre los cheques con cláusula no negociable (...) si bien éstos podrían sustentar la cancelación de las facturas reparadas, pues en la mayoría de los casos coinciden con los importes de dichas facturas, no resultan suficientes para acreditar la efectiva realización de las operaciones observadas”.

Como se ha observado, en nuestras leyes fiscales no se hace ninguna mención directa a la carga de la prueba en un proceso de fiscalización. No obstante, debemos considerar que el artículo 87 del Código Tributario define de forma general las responsabilidades que los administrados deben cumplir.

Por otro lado, la LPAG, específicamente en su artículo 57, indica que "los administrados tienen la facultad de suministrar a las entidades la información y documentos relacionados con sus peticiones o reclamaciones que consideren necesarias para conseguir el pronunciamiento". Además, en su artículo 162° dicta que, "es responsabilidad de los administrados proporcionar pruebas a través de la entrega de documentos e informes, sugerir experticia, declaraciones, inspecciones y otras actividades permitidas, o presentar argumentos".

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado que:

Considerando que la administración evaluará la efectiva realización de las operaciones fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por el contribuyente, para adquirir el derecho al crédito fiscal, es necesario que estos mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales. (RTF Nro. 2791-5-2010)

Asimismo, ha señalado que, “...para tener derecho al crédito fiscal, es necesario que los contribuyentes mantengan un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes de pago que sustentan su derecho correspondían a operaciones reales.” (RTF N° 120-5-2002)

En este contexto, podemos corroborar lo indicado por Aguilar (2016) al deducir que, en una instrucción, el contribuyente tiene la obligación de "soportar" y no de "aportar" ni de "probar", ya que no nos encontramos en un proceso judicial en el que se va a dictar el veredicto de un juez fiscal.

f.2. La carga de la prueba recae en la administración tributaria

Al igual que en el acápite anterior, es imprescindible acudir a la LPAG, específicamente a su artículo 163.1, el cual dicta lo siguiente:

163.1 Cuando a administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los administrados o la naturaleza del procedimiento lo exija, la entidad dispone la actuación de prueba (...)”.

De igual forma, el artículo 196 del Código Procesal Civil, respecto a la carga de la prueba, establece lo siguiente:

“Salvo disposición legal diferente, la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos”.

En tal sentido, pese a que, el administrado deba cumplir con el artículo 87 del Código Tributario, Aunque la Administración Tributaria persiste en su postura de afirmar que la operación observada es realmente una operación no real, será esta la encargada de demostrar tal contradicción.

Respecto a ello, el Tribunal ha manifestado lo siguiente RTF n.º 2069-2-2009, en la que sentencia que “para demostrar que no existió operación real que sustente el crédito fiscal, es preciso que la Administración efectúe la inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias” y en la RTF n.º 7098-10-2014 en la que precisó que “es posible que la Administración Tributaria demuestre que las operaciones sustentadas en facturas de compras no son reales, actuando una serie de elementos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión”.

La principal actuación probatoria que utiliza la SUNAT, para sustentar un reparo por operaciones no reales son los cruces de información (obtenida de la información cruzada ente el contribuyente y terceros), sin embargo, existe otras actuaciones ha señalado el tribunal en la RTF n.º 06161-2-2003 en tal sentido “ha dejado establecido

en diversas resoluciones que a fin de analizar la realidad de las operaciones la Administración deberá efectuar un análisis de la contabilidad, el cruce de información con los proveedores, la verificación de los documentos que sustentan el transporte, entrega y/o almacenamiento de mercadería, entre otros”.

Para respaldar un reparo por operaciones no reales de acuerdo al artículo 44 de la LIGV, la Administración Tributaria, además del cruce de información y toma de manifestación a los proveedores observados, necesita tener medios de prueba adicionales que pueda adquirir en el ejercicio de las facultades que le otorga el Código Tributario, vinculados a los hechos que son atribuibles al adquirente.

En lo que concierne a la carga de la prueba que recae sobre la Administración Tributaria, el artículo 163 de la LPAG, sostiene que:

Cuando la Administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los administrados o la naturaleza del procedimiento lo exija, la entidad dispone la actuación de prueba, siguiendo el criterio de concentración procesal, fijando un periodo que para el efecto no será menor de tres días ni mayor de quince, contados a partir de su planteamiento. Además, solo podrá rechazar motivadamente los medios de prueba propuestos por el administrado, cuando no guarden relación con el fondo del asunto, sean improcedentes o innecesarios.

Por otro lado, el artículo 164 de dicha ley establece que la administración podrá abstener de realizar pruebas cuando se decida únicamente basándose en los hechos planteados por los implicados, si considera que son verídicos y apropiados para su solución.

De acuerdo con la normativos, podemos colegir que la carga de prueba recae principalmente en la Administración Tributaria, la cual tiene la responsabilidad de juzgar y actuar sobre los elementos de prueba aportados y planteados por los Administrados, además de llevar a cabo otras investigaciones que estime necesarias para esclarecer los hechos. Como consecuencia, en los procedimientos sancionadores de fiscalización, debe concluirse con la emisión de valores (Resoluciones de Determinación y Multa) adecuadamente motivados en concordancia con los principios de la constitución y el derecho administrativo.

Esto es concordante, con el artículo 196 del código del proceso en materia civil, respecto a la carga de la prueba, señala lo siguiente: “Salvo disposición legal distinta, la carga de probar corresponde a quien asevera los hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos”. De dicho punto, Morón (2011) refiere:

La administración actúa permanentemente en la búsqueda de la verdad material en todos sus órdenes. Por eso, sobre ella recae el deber de practicar todas las diligencias probatorias que le produzcan conocimiento y convencimiento de esa certeza, sin detenerse a analizar si los hechos materia de probanza motiven una decisión favorable o desfavorable a la administración o a los terceros (p.518)

Respecto al tema, el Tribunal Fiscal, dispuso que:

La Administración, para observar la existencia fehacientemente de las operaciones, debe contar con bastas pruebas que así lo demuestren, para lo cual deberán indagar todos los contextos del caso actuando para tal efecto los medios de prueba oportunos y sucedáneos siempre que sean habilitados por el ordenamiento fiscal, valorándolos en forma interrelacionada y con valoración razonada. (RTF n.º 05732-1-2005)

Es posible que la Administración Tributaria demuestre que las operaciones sustentadas en los comprobantes de pago son irreales, actuando una serie de instrumentos probatorios cuya evaluación conjunta permita llegar a tal conclusión (RTF Nro. 7098-10-2014).

Del estudio realizado, se infiere que si, tras realizar todas las pruebas e investigaciones necesarias, la Administración Tributaria continúa sosteniendo que las operaciones del agente fiscalizado son inexistentes, será esta la encargada de demostrar tal aseveración. Así pues, considerando que desde el hecho en que se brinda un documento a la Administración Tributaria, se establece la presunción iuris tantum de que es veraz "bajo responsabilidad del administrado", por lo que para desvirtuarla se deben utilizar los medios de prueba disponibles, ya sea a través de los requerimientos al contribuyente, la cruzada de información, etc.

Finalmente, en términos de comparación, confirmamos lo que Andrade (2007) afirma, la simulación debe ser acreditada por quien la alega, un principio que influye la carga de la prueba, y, por ende, el onus probandi recaerá en él.

2.4. DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

- **Administración tributaria:** Es un organismo técnico especializado, responsable de recaudar, fiscalizar y administrar tributos. Posee autonomía funcional, técnica y económica.
- **Auditor:** Es aquel funcionario de SUNAT, que ejerce las facultades de determinación, fiscalización y sanción.
- **Carga de la Prueba:** “Las reglas que rigen la carga de la prueba se utilizan en el momento de emitir sentencia para analizar qué parte va a sufrir las consecuencias de la inexistencia de prueba de un hecho en particular. Se argumenta, por lo tanto, que cada parte tiene el deber de invocar los hechos exactos para la aplicación de la norma que invoca, y además la carga de probar estos hechos tomando el riesgo de no llegar a conseguirlo.” (Gómez y Pérez, citado por Hinostroza, 2017)
- **Contribuyente:** Viene a ser aquel que se encuentra obligado al pago del tributo, por haber realizado el hecho generador -hecho imponible-, situación que observamos en los impuestos, o respecto del cual se ha producido el hecho generador (imponible), lo que sustancialmente sucede en los tributos vinculados, como son las tasas y las contribuciones (Hernández Berenguel, citado por Huamani, 2014)
- **Interpretación:** Es aquel análisis que se orienta al objetivo de fundar el sentido y sobre todo el alcance de toda norma jurídica con relación a hechos definidos donde se aplicará la debida interpretación, dado que toda norma jurídica se enfoca en regular hechos y esta interpretación realizada a estos hechos dará origen a razones justificables de toda decisión judicial. Cortes & Gonzales, 2015)
- **Legislación:** “(...) Conjunto de normas jurídicas de carácter general, producidas por el Estado a través de la Constitución, leyes, decretos y resoluciones no judiciales” (Rubio, 2009, p. 118)
- **Naturaleza Jurídica:** Es la esencia conceptual y técnica de una institución legal, determinada a través de un proceso intelectual de clasificación que busca ubicar una figura específica dentro de una categoría general (identificando sus elementos comunes) o diferenciarla de otras (precisando sus rasgos únicos).

- **Operación No Real:** “Operación que no se ha concretado o verificado en la realidad, es una operación existente, que, sin embargo, a efectos de pretender su validez, se sustenta su ilegalmente en un comprobante de pago” (Villanueva, 2014, p. 423)
- **Prueba:** Florián (Citado por Neyra, 2010) sostiene que: “prueba constituye aquello que en el proceso puede conllevar a analizar los elementos obligatorios del juicio. Así, prueba, viene a ser aquello que desvirtúa o ratifica una *hipótesis o aseveración presente en el proceso*”. Esto es, una ayuda a quien resuelve a revalidar la hipótesis esbozada según lo aportado y con ello alcanzar al fin que busca el procedimiento.
- **Reglas:** Dirige las conductas y orienta a las partes como se debe comportante dentro de un espacio.
- **Sujetos en la fiscalización:** En una fiscalización, existe dos sujetos bien determinados el Contribuyente y Auditor.

CAPITULO III: METODOLOGÍA

3.1. ENFOQUE EPISTEMOLÓGICO

El enfoque cualitativo se basó en un marco interpretativo que "busca comprender los fenómenos, explorándolos desde la perspectiva de los participantes en un contexto natural y en relación con su entorno" (Hernández, 2018, p. 9). En la presente investigación, se hizo uso de este tipo de investigación ya que estuvo enfocada en extraer información de las resoluciones de los órganos resolutores luego de la observación a nuestra realidad (carga de la prueba).

3.2. TIPO DE INVESTIGACIÓN

3.2.1. Según su propósito – básica

[Es aquella], que se apoya en un contexto teórico y su objetivo principal es desarrollar la teoría a través de generalizaciones o el descubrimiento de principios generales. Esta forma de investigación utiliza procedimientos de muestreo juiciosos para extender los resultados más allá del grupo o entorno en estudio. (Tamayo, 2003, p. 42)

Este tipo de investigación se utilizó en el presente trabajo al definir términos, mediante el uso de la doctrina, la legislación y la jurisprudencia, para ello, se estudió la naturaleza jurídica de algunas de las instituciones sobre el cual verso nuestro problema, con la finalidad de desarrollar una teoría y/o criterio uniforme acorde a nuestro sistema jurídico en general; y, nos sirva de base para resolver el problema respecto de la carga probatoria en la imputación de operaciones no reales.

3.2.2. Según su profundidad – descriptiva

Involucra caracterizar acontecimientos, fenómenos, individuos o grupos, con la finalidad de comprender su estructura o comportamiento, los resultados de esta investigación se sitúan en un grado intermedio en cuanto a lo profundo de los conocimientos a que se refiere. (Arias, 2006, p. 24). Asimismo, se puede afirmar que "Trabaja en hechos reales y su principal característica es proporcionar interpretaciones válidas." (Tamayo, 2012, p.52).

Es decir, se basó en las realidades de un hecho (las operaciones no reales); y, a partir de ella, se interpretó la legislación peruana y se determinó quién tiene la carga probatoria en este tipo de situaciones.

3.2.3. Según el enfoque de investigación - cualitativo:

Permitió analizar, a quién le es aplicable la carga de la prueba en la imputación de operaciones inexistente o no reales, bajo la interpretación de la legislación peruana, es decir, como dice Tamayo:

Debido a su enfoque metodológico y fundamentos epistemológicos, se orienta a ser descriptivo, encaminado a composiciones teóricas. Se define por el uso de diseños flexibles para hacer frente a las realidades y poblaciones estudiadas en cualquiera de sus alternativas. Intenta integrar conceptos de varios esquemas de orientación de la investigación social. (Tamayo, 2003, pp. 57-58).

Por lo tanto, utilizaron dichas estrategias de recopilación de datos de análisis de contenido o documentales.

3.2.4. Investigación propositiva

La investigación propositiva o proyectiva trasciende la simple descripción o diagnóstico de una situación para centrarse en el diseño de una propuesta, programa o modelo que resuelva de manera efectiva una necesidad práctica detectada en un contexto específico. (Hurtado de Barrera, 2000). En la presente investigación, a partir de nuestra realidad materia de estudio (carga de la prueba en las operaciones no reales), se planteó como propuesta de solución la incorporación de carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales, a fin de evitar una vulneración al debido proceso y a la seguridad jurídica por parte del estado.

3.3. METODOS DE INVESTIGACIÓN JURÍDICA

3.3.1. Método Dogmático

“Visualizará el problema jurídico solo a la luz de fuentes formales, y como consecuencia, su horizonte se limitará a las normas legales o instituciones en los que está inscrito el problema” (Ramos, 2007, p. 112)

Se aplicó este método a partir de la búsqueda normativa aplicable al caso en concreto, así como, las instituciones jurídicas aportadas por el ordenamiento jurídico que ayudaron a resolver el problema.

3.3.2. Método Exegético

“Constituye el estudio linear de las normas tal como ellas aparecen dispuestas en el texto legislativo. El método parte de la convicción de un ordenamiento pleno, cerrado y sin lagunas.” (Ramos, 2007, p. 109)

En la presente investigación, se aplicó para analizar cada una de las normas en su sentido extrínseco o intrínseco; con la finalidad de fijar cimientos a la solución del problema.

3.3.3. Método Hermenéutico

El método hermenéutico exige que el investigador desarrolle un proceso dialéctico en el cual examina la historicidad del documento y confronta sus propias estructuras cognitivas mediante un interrogatorio constante al texto; este flujo analítico, que transita cíclicamente entre las partes y la totalidad de la obra a través de la lectura, la explicación y la traducción, favorece una interpretación profunda que enriquece el saber de la disciplina (Quintana y Hermida, 2019).

En el presente trabajo entablamos un diálogo dialéctico con su trasfondo histórico y normativo sobre la carga probatoria en las operaciones tributarias no reales en nuestro sistema jurídico, al interrogar el texto e interconectarlo con nuestras propias estructuras de pensamiento, transitamos cíclicamente entre sus partes particulares —como la deconstrucción de la simulación absoluta del acto jurídico y el carácter sancionador del artículo 44 de la Ley del IGV— y la totalidad de su propuesta sistémica: la defensa del principio de licitud y de las garantías constitucionales del contribuyente. Así, a través de las dimensiones de lectura crítica, explicación de las lagunas normativas detectadas y traducción de su esencia garantista, se accede a una comprensión profunda de la obra, la cual devela que la carga de la prueba debe recaer imperativamente sobre la administración tributaria para enervar la presunción de veracidad y licitud del administrado y evitar la arbitrariedad en los procesos de fiscalización.

3.4. MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN JURÍDICA

3.4.1. Método Literal

“Consiste en averiguar lo que la norma denota mediante el uso de las reglas lingüísticas propias al entendimiento común del lenguaje escrito en el que se halla producida la norma, (...) trabaja con la gramática y el diccionario” (Rubio, 2009, p. 238)

En el presente trabajo, se hizo necesaria la aplicación de este método, al ser nuestro sistema jurídico eminente positivo, por lo cual, fue importante, tener en claro la redacción de los textos jurídicos a fin de aplicarlos al caso en concreto.

3.4.2. Método Ratio Legis

Se obtiene desentrañando su razón de ser intrínseca, la que puede extraerse de su propio texto, (...) busca esclarecer la norma en base a lo connotado, (...) debe fluir del texto mismo de la norma o grupo normativo que le es correspondiente (Rubio, 2009, p. 240)

Este método se aplicó, con la finalidad de tener una visión clara de la razón de ser de las normas que regulan la carga de la prueba en nuestro sistema jurídico peruano para, a partir de ello, analizar su aplicación en la imputación de las operaciones inexistentes o no reales.

3.4.3. Sistemático por ubicación de la norma

Interpreta aplicando el conjunto de principios, conceptos, elementos y contenidos que sirven para dar «medio ambiente» a la norma dentro de su grupo o conjunto normativo. El método reposa en la concepción del Derecho como un sistema estructural y discrimina la interpretación en función de ello y no del «cuerpo legislativo» en el que se halla la norma jurídica. (Rubio, 2009, pp. 247-248)

Está se aplicó, a partir de la concepción estructural de nuestro ordenamiento jurídico, sobre la base de los principios y conceptos que atañen o interesan al derecho público, siendo que, a partir de estas se conoció su intención y permitió aplicarlas a la solución del problema.

3.4.4. Sistemático por comparación con otras normas

Este proceso de interpretación radica en esclarecer «qué quiere decir» la norma, atribuyéndole los conceptos o principios que quedan claros en una norma distinta y que no están expresados claramente en la norma que se pretende interpretar (...) consiste en ampliar a la norma bajo interpretación de las bases teóricas o principios que destilan notoriamente del contenido de otras normas y que, en la interpretada, no son manifiestas. (Rubio, 2009, pp. 244-245)

Este método se aplicó, una vez que se hubo conocido la razón de ser cada norma analizada referente a la carga de la prueba con la finalidad de que se pudieran aplicar al problema planteado; dado que, están basadas sobre los mismos principios y conceptos.

3.5. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

3.5.1. Diseño de teoría fundamentada

El investigador produce una explicación general o teoría respecto a un fenómeno, proceso, acción o interacciones que se aplican a un contexto concreto y desde la perspectiva de diversos participantes (Taylor y Francis, 2013, citado por Hernández, 2014). En este trabajo mediante la información proporcionada de nuestros instrumentos permitió formular la propuesta, explicando el fenómeno y las interacciones que se aplicaron al contexto concreto

3.6. POBLACIÓN MUESTRAL

3.6.1. Universo o población

Está constituida por:

- a. **Doctrina:** nacional y comparada
- b. **Legislación:** nacional
- c. **Jurisprudencia:** 07 Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, 03 de Resoluciones Oficina Zonal de Chimbote y 02 Sentencias Casatorias emitidas por la Corte Suprema, comprendidas entre los años 2004-2022.

3.6.2. La muestra

En este trabajo de investigación se eligió una muestra No Probabilística o Dirigida, la que viene a ser “es un subgrupo de la población en la que la elección de los elementos no depende de la probabilidad, sino de las características de la investigación” (Hernández, 2014, p.176). Con esto recopilamos datos mucho más concretos que van a ser útiles para la presente investigación; ahora bien, con referencia al tipo de muestra específico, constituido por el muestreo Deliberado o Racionalizado, la que, de acuerdo a Solís (2001) este señala: “se denominan así porque la selección de los elementos de la muestra se basa en el criterio u opinión del investigador, quien los escoge, teniendo en cuenta que dichos elementos seleccionados son los más típicos o representativos” (p.182).

En esta investigación, los casos sirvieron para contrastar las posiciones o análisis de los investigadores para poder llegar a la conclusión quien tiene pesa la carga probatoria en la imputación de operaciones inexistentes o no reales, bajo la interpretación de nuestra legislación peruana.

El tipo MUESTRAL consistió en:

- **Doctrina:** Recurriremos a reconocidos juristas nacionales como: Cesar Landa, Marcial Rubio, Alberto Hinojosa, Rosendo Huamani, entre otros.
- **Jurisprudencia:** El total de 12 resoluciones: 07 del tribunal fiscal, 03 resoluciones de la oficina zonal de Chimbote y 02 resoluciones de casatorias.

RESOLUCIONES
RTF N° 02815-1-2004
RTF N° 00877-2-2005
RTF N° 11526-4-2009
RTF N° 16301-1-2010
RTF N° 07308-2-2019
RTF N° 01008-3-2020
RTF N° 02373-4-2020
ROZ N° 1460140006314
ROZ N° 0650140002260
ROZ N° 1460140006325
CAS. N° 17508-2017-Lima
CAS. N° 3571-2018-Huaura

Es de precisar que, la cantidad de resoluciones que se han revisado han sido seleccionadas por conveniencia, de acuerdo a las características del trabajo de investigación, dado que, cumplen con las siguientes cualidades:

- Las resoluciones debían devenir de un procedimiento de fiscalización de IGV y están debían tratarse en el reparo de operaciones no reales.
- El tratamiento conceptual de las operaciones no reales.
- La aplicación expresa de la norma respecto a la carga de la prueba.
- Si es que contribuyente había presentado alguna documentación.
- Si la administración realizó una actuación o no, en la búsqueda de pruebas o solo realizó requerimientos.
- Permite el debate y contradicción entre resoluciones.

Además, cabe precisar que, los investigados se encuentran en Chimbote, el acceso es más restringido, más aún cuando hay limitaciones con la misma Entidad por el derecho reserva tributaria.

3.7. CATEGORIZACIÓN DE VARIABLES

VARIABLES	DEFINICIÓN CONCEPTUAL	DIMENSIONES	INDICADORES
OPERACIÓN NO REAL	Es una operación que no se ha concretado o verificado en la realidad, es una operación existente, que, sin embargo, a efectos de pretender su validez, se sustenta su ilegalmente en un comprobante de pago.	Definición	1. ¿Qué se entiende por operación no real?
		Naturaleza jurídica	1. ¿Cuál es la naturales de las operaciones no reales?
		Legislación respecto a las operaciones no reales	1.¿Qué normas de la legislación peruana respecto a la operaciones no reales se aplican?
		Interpretación de la legislación respecto a las operaciones no reales	1.¿Qué método de interpretativo se aplica para analizar cuando estamos ante una operación no real?
CARGA DE LA PRUEBA	Es un instituto procesal que sirve para analizar en el momento de dictar sentencia, qué parte	Reglas de la carga de la prueba	1. ¿Qué reglas de la carga de la prueba se aplican?
		Legislación peruana respecto de la carga de la prueba	1.¿Qué normas de la legislación peruana respecto a la carga de la prueba se aplican?

	ha de soportar las consecuencias de la ausencia de prueba de un hecho concreto.	Interpretación de la legislación respecto a la carga de la prueba	1.¿Qué método de interpretativo se aplica para analizar a quién corresponde la carga de la prueba?
--	---	---	--

3.8. TÉCNICAS E INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

«Los investigadores deben indicar las técnicas utilizadas para recopilar información. Esto forma la base para el posterior análisis y contrastación de la hipótesis.» (Domínguez, 2015, p. 55). Es así, para la recopilación de datos se recurrió; al análisis conceptual de las figuras jurídicas, el fichaje (fichas bibliográficas, resumen, textual, de comentarios) y la observación, ya que, nos encontramos ante una investigación de naturaleza cualitativa.

3.8.1. Las técnicas

- a. El Fichaje:** “Técnica que permite al investigador recopilar, con criterio selectivo y siguiendo ciertas normas técnicas, toda información sustancial referida a un tema específico, que luego le sirva para la sustentación teórica.” (Rojas, 2002, p. 29).

Esta técnica permitió recopilar información útil y necesaria de doctrinarios y estudiosos del derecho en materia tributaria y en materia procesal, que nos sirvió en la presente investigación para poder cumplir con los objetivos de esta y poder analizar quien tiene pues la carga probatoria en la imputación de operaciones inexistente o no reales en materia tributaria.

- b. Análisis de casos:** Torrealba (2009) “viene a ser una técnica para recolectar datos de investigación que tiene por finalidad conseguir datos e información recabadas de fuentes documentales para usarlos en una investigación. (Torrealba, 2009, p. 58)

Esta técnica nos permitió recopilar datos respecto a los documentos de orden jurisprudencial o solución de conflictos, esto es, de las sentencias casatorias, resoluciones de SUNAT y del Tribunal Fiscal, con la finalidad de conocer, analizar y contrastar la interpretación realizada por la Corte Suprema y las entidades antes mencionadas, lo que nos sirvió para poder cumplir con los objetivos de la presente investigación y analizar quien tiene pesa la carga probatoria en la imputación de operaciones inexistentes o no reales en materia tributaria.

3.8.2. Instrumentos

- a. **Fichas:** “Son unidades de información que se trasponen a tarjetas rayadas, de formato uniforme, en las que se acopian los datos de forma organizada” (Ramos, 2014).

Este instrumento nos permitió acopiar de forma organizada la información recopilada de doctrinarios y estudiosos del derecho en materia tributaria y en materia procesal, trasponiéndola en tarjetas rayadas de formato uniforme, de las cuales se plano en el cuerpo de nuestra investigación, aquellas que nos sirvieron de sustento para analizar quien tiene pesa la carga probatoria en la imputación de operaciones inexistentes o no reales en materia tributaria.

- b. **Guías de análisis de casos:** “El análisis de casos se realiza a través de la codificación, constituye el proceso a través del cual las peculiaridades del contenido de un mensaje se transforman a unidades que admitan su descripción y análisis” (Sampieri, p. 412, 2003).

Este instrumento nos permitió codificar las peculiaridades de los datos recopilados de las sentencias casatorias, resoluciones de SUNAT y del Tribunal Fiscal, permitiéndonos conocer, analizar y contrastar la interpretación realizada por la Corte Suprema y las entidades antes mencionadas, respecto a quien tiene reposa la carga probatoria en la imputación de operaciones inexistente o no reales en materia tributaria.

3.8.3. Fuentes primarias

Ñaupas, Palacios y Romero y (2016) señalan que constituyen fuentes primarias las que a través de las cuales el investigador realiza la primera presentación de los resultados de su trabajo de investigación, mediante un informe que se ajusta a ciertas normas de publicación. Entre estas se hallan los estilos de publicación de la disciplina y la revisión por pares. (p. 234).

En el proceso del trabajo, utilizamos como apoyo, fuentes primarias, conforme señalamos y describimos en breve:

- a. **Resoluciones:** De las que obtuvimos los criterios adoptados por el Tribunal Fiscal, Oficina Zonal de Chimbote, Corte Suprema.

- b. Observación Indirecta: Los investigadores obtuvimos información de la legislación y doctrina.

3.8.4. Fuentes secundarias

Las fuentes secundarias están constituidas por resúmenes, listados y recopilaciones de referencias propagadas en un área particular de conocimientos. Esto es, son aquellas que vuelven a procesar datos que han sido obtenidas de primera mano. (Palacios, Romero y Ñaupas, 2016, p. 235). En ese sentido, en el presente trabajo de investigación, nos valdremos de la siguiente fuente de datos:

- a. Documentos: Con el propósito de adquirir información teórica relevante sobre la carga de la prueba y las operaciones no reales.

3.9. TÉCNICAS DE ANÁLISIS DE RESULTADOS

3.9.1. Análisis de contenido

El análisis de contenido nos permitió discriminar información e indagar ideas y conceptos esenciales a la presente problemática, a través de esta técnica, se logró profundizar nuestro análisis crítico con las perspectivas de diversos autores y especialistas, lo que permitió robustecer nuestro marco teórico. Este ejercicio de inmersión no solo se limitó a la literatura académica, sino que integró de manera orgánica el examen de normativas vigentes y el análisis detallado de casos reales, garantizando que cada fuente seleccionada responda directamente a los objetivos y necesidades de nuestro estudio.

Para dar estructura a este volumen de información, implementó la técnica de fichaje como eje central de nuestra organización metodológica. Esta herramienta fue clave para sistematizar y jerarquizar los hallazgos extraídos de diversas plataformas como tesis, revistas científicas, ensayos y doctrina especializada. Gracias a este orden riguroso, se logró transformar una vasta recopilación de datos en un cuerpo de conocimiento articulado y coherente, que facilitó así un desarrollo argumentativo sólido y fluido a lo largo de toda la investigación.

CAPÍTULO IV: RESULTADOS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS

4.1. RESULTADOS

4.1.1. Resultado general

Tabla 1. Distribución de frecuencia porcentual de la atribución de la carga de prueba en las resoluciones evaluadas

Institución	Resolución/ Sentencia	Carga de la Prueba Asignada	Número	Porcentaje (%)
TRIBUNAL FISCAL	02815-1-2004			
	07308-2-2019			
	1008-3-2020	Contribuyente	4	33.33
	2373-4-2020			
	00877-2-2005	Administración	1	8.33
	16301-1-2010	Ambas partes	1	8.33
	11526-4-2009	No se especifica	1	8.33
CORTE SUPREMA	Cas. 17508-2017			
	Cas. 3571-2018	Contribuyente	2	16.67
SUNAT	1460140006314			
	0650140002260	Contribuyente	3	25.00
	1460140006325			
Total			12	100

Fuente: Elaboración propia – Anexo 3

COMENTARIO:

Los resultados muestran que en la mayoría de los casos la carga de la prueba recae sobre el contribuyente, criterio que se repite en resoluciones del Tribunal Fiscal, sentencias de la Corte Suprema y pronunciamientos de la SUNAT. Sin embargo, esta asignación carece de desarrollo normativo e interpretativo de la norma, y casi nunca se justifica bajo reglas de distribución de la carga probatoria. En algunos casos excepcionales se insinúa una posible carga compartida (como es el caso, de RTF n.º 16301-1-2010), pero, es constante la ausencia de análisis interpretativo, la cual deja la incertidumbre de la atribución de la carga de la prueba, un mayor detalle de las resoluciones se encuentra en el **véase Anexo 3** del presente informe.

Ahora bien, el análisis de las resoluciones contenidas en la tabla muestra una tendencia significativa. El Tribunal Fiscal, con un total de 7 resoluciones (58.33%), concentra la mayor cantidad de decisiones analizadas, lo cual confirma su papel como ente especializado en la resolución de controversias tributarias. De dichas resoluciones, 4 (33.33%) atribuyen la responsabilidad al contribuyente, lo que sugiere la obligación de probar del contribuyente.

Asimismo, el Tribunal Fiscal no limita sus atribuciones a una sola parte: se identifica una resolución (8.33%) que responsabiliza a la administración, otra que imputa responsabilidad a ambas partes, y una más en la que no se especifica el agente responsable. Esta pluralidad refleja una inconsistencia en los pronunciamientos de dicho tribunal, situación que vulnera el principio de predictibilidad, contenido en el numeral 1.15 del artículo 3 de la LPAG, la cual indica que, las acciones de la administración son congruentes con las expectativas de los contribuyente generadas por el ejercicio y los antecedentes, además, dado que, en ninguno de los casos se sustentan las decisiones en base a normas jurídica y no se realiza una interpretación detallada de las mismas, se estaría dejando de lado un elemento básico de los actos administrativos, como es la motivación, la cual es de importancia ineludible en cada acto administrativo, situaciones que, dejan entrever una inminente vulneración al debido procedimiento.

Por su parte, la Corte Suprema participa con 2 resoluciones (16.67%), ambas atribuidas al contribuyente, dejando una postura en los procesos judiciales. Esta postura ha sido sostenida en el sentido a que el contribuyente debe actuar con diligencia, usando todos recursos a fin de cumplir con la obligación de probar.

En cuanto a la SUNAT, se reportan 3 resoluciones (25%), todas atribuidas también al contribuyente. Esta construcción de su postura se desarrolla en mérito a las obligaciones del contribuyente contempladas en el artículo 87 del Código Tributario, en el cual se entiende que, el administrado debe facilitar a la administración en sus actuaciones de control, en el cual está entidad verifica y garantiza el cumplimiento de las obligaciones tributarias, dicha información también podemos sintetizarlo en el siguiente gráfico:

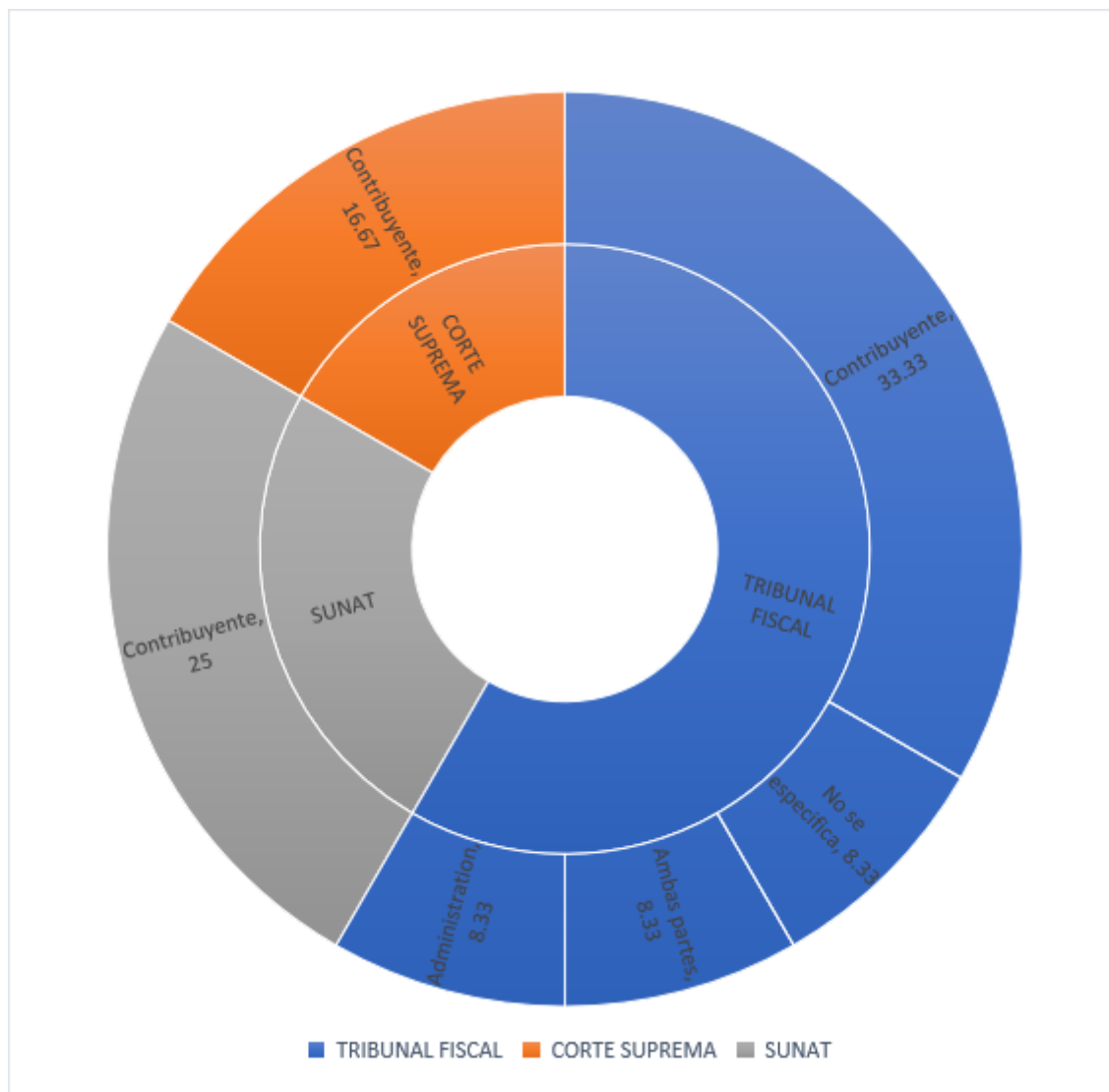


Figura 1. Porcentaje de la atribución de la carga de prueba en las resoluciones evaluadas

4.1.2. Resultado n° 01

Tabla 2. Conceptualización de las operaciones no reales en las resoluciones evaluadas

Resolución/Sentencia	¿Qué es una operación no real según la fuente?
VARIAS (Ej. 02815-1-2004, 07308-2-2019)	Operaciones inexistentes: no hay entrega de bienes, no existe el proveedor o es distinto al que figura, etc.
CASACIONES (Ej. 17508-2017, 3571-2018)	Se menciona como operaciones no fehacientes o inexistentes, basadas en indicios y no en pruebas concretas.

Resolución/Sentencia	¿Qué es una operación no real según la fuente?
SUNAT	Operación inexistente implica falta de correspondencia entre realidad y comprobantes de pago.

Fuente: Elaboración propia

COMENTARIO:

Existe una definición bastante homogénea del concepto de operación no real en la jurisprudencia administrativa y judicial. Se entiende como aquellas en las que la transacción o sus elementos no se materializan en la realidad, ya sea por inexistencia del proveedor, del bien o del servicio. No obstante, aunque el concepto está claro, no siempre se indica su fundamento normativo.

4.1.3. Resultado n° 02

Tabla 3. Enfoque doctrinario sobre la carga de la prueba en las resoluciones evaluadas

Fuente	Enfoque Doctrinario sobre Carga de la Prueba
TRIBUNAL FISCAL	Predomina la asignación al contribuyente sin análisis doctrinario formal
SUNAT	Requiere prueba mínima del contribuyente; sin desarrollo doctrinario
CORTE SUPREMA	Atribuye responsabilidad al contribuyente que posee los medios probatorios, pero sin alusión a doctrinas como reglas de atribución de la carga probatoria

Fuente: Elaboración propia

COMENTARIO:

En términos doctrinarios, el estudio evidencia que no se realiza una fundamentación explícita sobre la regla que justifica la atribución de la carga de la prueba. La mayoría de resoluciones y sentencias parten de que la operación real debe ser demostrada por el contribuyente, pero sin articulación ni citación doctrinal. En ciertos casos, se sugiere la carga dinámica (administración investiga por tener mayores recursos), aunque no se argumenta jurídicamente por qué se le

atribuye la carga al contribuyente en casos concretos. Esto deja un vacío en el plano interpretativo que afecta la predictibilidad del sistema tributario.

4.1.4. Resultado n° 03

Tabla 4. Legislación que sustenta carga de prueba en las resoluciones evaluadas

Fuente	Normas aplicadas o citadas	Observaciones
TRIBUNAL FISCAL	Art. 162 y 163 de la Ley n.º 27444	Recurrente pero sin desarrollo interpretativo
SUNAT	No se especifica	Se invoca al contribuyente pero no se explica el sustento de la regla probatoria ni normas que las sustente
CORTE SUPREMA	No se especifica	Enfocadas en la motivación procesal más que en prueba sustancial.

Fuente: Elaboración propia

COMENTARIO:

Si bien, en algunos casos se citan artículos relevantes como el artículo 162 y 163 del TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General, los tribunales y la SUNAT no suelen desarrollar su contenido ni explicar cómo aplican las reglas de la carga probatoria en función de estas normas. La interpretación de la legislación es mínima y no se recurre a doctrinas hermenéuticas (gramatical, ratio legis, sistemática) para analizar a quién corresponde probar. Como resultado, se observa una aplicación mecánica de la normativa sin interpretación explícita, lo que limita el desarrollo de una línea jurisprudencial sólida.

4.1.5. Resultado n° 04

Tabla 5. Propuesta un proyecto de ley que regule la carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales

TITULO DE LA LEY	EXPOSICIÓN DE MOTIVOS	ARTÍCULOS VINCULADOS A LA INVESTIGACIÓN	ANÁLISIS DE INVESTIGADOR
<p>La norma elegida para analizar es la Ley de Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo N° 821, pero no se revisará completamente, solo un artículo en específico.</p>	<p>Esta Ley fue creada con la finalidad proteger los derechos de los administrados ante un procedimiento de fiscalización. Siendo así, buscan generar reglas claras en el procedimiento, afín de atribuir la responsabilidad de probar y por lo tanto recaer las consecuencias jurídicas. Los administrados son los principales interesados y son quienes se ven envuelto en procedimiento de fiscalización, a través de diferentes requerimientos de la administración tributaria, en este caso, se ven envueltos en recopilar, ordenar u otro ejercicio administrativo para presentar documentación, que es ya antigua, pese a que, el administrado se encuentra sobrecargado en cumplir sus obligaciones corrientes.</p> <p>Con este procedimiento, se busca reglas claras de quien le corresponde probar respecto a la imputación operaciones no reales de acuerdo a sus responsabilidades legales y prácticas, dado que, en presente caso se pretende imputar que la operación es inexistente, es decir, que existe una</p>	<p>El análisis solo radicará en el siguiente artículo en específico:</p> <p>- Artículo 44: Comprobantes de pago emitidos por operaciones no reales</p>	<p>La operación no real es una institución jurídica, establecida en el artículo 44 de la Ley del IGV que sanciona, la pérdida de crédito fiscal al adquirente y el pago del impuesto al transferente, asimismo, establece los tipos de operación no real y como no se puede probar.</p> <p>Ahora bien, dado que, una operación no real no es otra cosa que una simulación absoluta, aquella es determinable congruentemente con el artículo 190 de Código Civil, por lo que, para la carga de la prueba debe seguirse las reglas del artículo 196 del Código Procesal Civil, es decir, recayendo sobre aquel que afirma la operación inexistente; en este caso, la administración.</p> <p>Asimismo, el medio para determinar que una operación es no real, es la fiscalización (DS. 085-2007-EF), que es un procedimiento fiscal; y, en ese sentido la carga de la prueba debe de estar orientado por el 162 de la Ley N° 27444, inspirados por los principios de impulso de oficio y verdad material, por lo que, también se colige que la responsabilidad de probar es de la administración.</p> <p>Además, dicho procedimiento de fiscalización por su naturaleza y por los resultados que genera, es un procedimiento sancionador, por lo que, la carga de la prueba recae en el inquisidor (la administración), aquel se formula la hipótesis de operación irreal e imputa el hecho, esto desarrollado sobre el apartado del procedimiento sancionador de la LPAG e integrando normas del derecho público, contenido en el artículo 4 del TP del Código Procesal Penal.</p> <p>En tal sentido, las normas antes señaladas no establecen carga de la prueba de forma directa y exclusiva al administrado, por lo que, atribuir la carga de la prueba al contribuyente, a través de la interpretación y juicios de los órganos resolutivos como Sunat, el Tribunal Fiscal y Corte Suprema, vulnera principios y derechos del administrado; tales como, el principio de legalidad, dado que, no establecido de forma</p>

simulación de acto jurídico, situación que generan consecuencias jurídicas en el contribuyente y en el emisor del comprobante de pago, el desconocimiento del crédito fiscal y pago de impuesto pese a declararse una operación no real. Y, dado que, poder lo detentan las administraciones públicas otorgan responsabilidades a los administrados, que no siempre son justas y no se acoplan a nuestro sistema jurídico peruano. Así pues, en este momento es donde ingresa la presente Ley y reacomodara el este escenario jurídico ante disparidad entre el administrado y la administración tributaria, en garantía al primero y en limitar al poder de imperio del segundo.

expresa en la Ley quien tiene la carga de la prueba en las operaciones no reales, también, al principio de impulso de oficio y verdad material a través del cual se debe circunscribir la carga de la prueba, debido a que, administración impulsa los procesos y busca la verdad, así también, el principio de licitud, versando que, los actos de los administrados son lícitos salvo se demuestre lo contrario, por lo que, no se puede demostrar algo que ya se presume y en este caso trasladar la carga de la prueba al administrado, también, la seguridad jurídica y el principio de predictibilidad, dado que, la dualidad de criterios de la administración respecto a la carga de la prueba, crea incertidumbre en el sistema jurídico; y, evidentemente la vulneración a estos derecho y principios, vulneran al debido proceso contenido en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú.

Comentario:

De los artículos analizados de la Ley de Impuesto General a la Venta e Impuesto Selectivo al Consumo, se concluyó que existe un vacío normativo con respecto a la carga de la prueba en un procedimiento de fiscalización respecto a las operaciones no reales, pues en esos casos, no existe mecanismos de claros para poder determinar dicha responsabilidad, solo por intermedio de una integración e interpretación de las normas jurídicas de forma integral.

Ahora bien, al no establecerse dichos parámetros general incertidumbre en el administrado; y, sobrecargar a unas partes en probar; y, en este caso en aquel que se encuentra sujeta a los poderes de la autoridad administrativas; y, no existir reglas ocasiona que la administración tome decisiones como más le parezca. Este último caso es el que nos interesa, toda vez que, esta incertidumbre jurídica produce una vulneración al debido proceso para el contribuyente, quién, estar inmersa en el procedimiento de fiscalización tiene garantías.

De lo expuesto, se tuvo como propuesta razonable y necesaria incorporar expresamente la carga la prueba en las operaciones inexisistente. Esta propuesta busca cerrar el vacío legal identificado para así garantizar mayor seguridad jurídica para el administrado, frente a la carga de la prueba en la fiscalización

4.2. DISCUSIÓN

4.2.1. Discusión general

El objetivo general de la presente investigación fue analizar quien tiene la carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales en materia tributaria, bajo la interpretación de la legislación peruana. En ese marco, se parte del entendimiento de que las denominadas “operaciones no reales” constituyen actos jurídicos simulados o inexistentes, y que, al ser imputadas por la Administración Tributaria, requieren un análisis jurídico riguroso sobre la distribución de la carga probatoria, conforme a los principios constitucionales y administrativos que rigen el procedimiento tributario sancionador.

Desde una perspectiva normativa, el artículo 44 de la Ley del IGV contempla la sanción para estas operaciones, mientras que el Código Tributario y la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) ofrecen un marco procedimental. En especial, los principios de legalidad, impulso de oficio, presunción de veracidad, presunción de licitud, predictibilidad y debido procedimiento, contenidos en el artículo IV del Título Preliminar de la LPAG y en el artículo 139 de la Constitución, exigen que toda imputación fiscal esté debidamente motivada y probada.

A partir del análisis doctrinario y normativo, se concluye que corresponde a la Administración Tributaria la carga de probar que una operación no existió, en tanto es quien formula la imputación. Esto se justifica por el carácter sancionador del procedimiento y por las presunciones de licitud y de veracidad que ampara al administrado (por ejemplo, la presunción que se muestra en el artículo 1 del Reglamento de CP), y por el respeto al derecho de defensa y al debido procedimiento.

Este criterio, sin embargo, no se ve reflejado de manera uniforme en los pronunciamientos administrativos y jurisdiccionales. El análisis de las resoluciones contenidas en la tabla de la presente investigación (*véase la tabla 1: Distribución de frecuencia porcentual de la atribución de la carga de prueba en las resoluciones evaluadas*), evidencia una tendencia significativa y a la vez preocupante respecto a la atribución de la carga probatoria. El Tribunal Fiscal, con un total de 7 resoluciones (58.33%), representa la mayor proporción de casos analizados, confirmando su rol central como órgano especializado en la solución de controversias tributarias.

De estas resoluciones, 4 (33.33%) atribuyen la carga de la prueba al contribuyente, lo que sugiere una reafirmación de sus obligaciones tributarias. No obstante, esta tendencia no es uniforme: se observa 1 resolución (8.33%) que atribuye la carga probatoria a la Administración, una más que responsabiliza a ambas partes, y otra en la que no se especifica al agente responsable.

Esta pluralidad de criterios dentro del mismo órgano revela una preocupante inconsistencia jurisprudencial que vulnera el principio de predictibilidad, establecido en el numeral 1.15 del artículo 3 de la LPAG. Dicha norma exige que las actuaciones de la Administración sean coherentes con las expectativas legítimas generadas por la práctica y los antecedentes. Además, se advierte que las decisiones en mención carecen de una adecuada motivación jurídica e interpretación normativa detallada, lo que contraviene un elemento esencial de validez del acto administrativo, debilitando el debido procedimiento.

Por su parte, la Corte Suprema participa con 2 resoluciones (16.67%), ambas atribuidas al contribuyente. Esta tendencia refuerza la línea jurisprudencial nacional que impone al administrado el deber de acreditar la realidad de sus operaciones en procesos de fiscalización.

Asimismo, la SUNAT aparece con 3 resoluciones (25%), todas atribuyendo la carga probatoria al contribuyente. Este resultado es coherente con la función fiscalizadora y sancionadora del ente, conforme al artículo 87 del Código Tributario, el cual dispone que los administrados deben cumplir con las obligaciones formales y sustanciales del sistema tributario. Sin embargo, la insistencia unilateral en trasladar la carga de la prueba al contribuyente sin un sustento probatorio sólido por parte de la SUNAT puede vaciar de contenido los principios de presunción de veracidad, impulso de oficio, presunción de licitud, legalidad y debido proceso, convirtiendo a la fiscalización en un mecanismo desproporcionado que deja al contribuyente en una posición de indefensión, entendiendo que, en el procedimiento administrativo existe una desigualdad entre ente administrativo y el administrado.

En suma, los resultados del análisis de resoluciones evidenciaron una práctica administrativa y judicial dispersa y contradictoria, en la que no se respeta de forma uniforme la distribución legal y constitucional de la carga de la prueba. Esta situación pone en riesgo los derechos fundamentales del contribuyente y debilita la seguridad

jurídica, al no ofrecer precedentes previsibles ni actos administrativos debidamente motivados, contraviniendo los principios que rigen el sistema de justicia tributaria.

Por tanto, partiendo de la interpretación gramatical y lógica, de cada variable y norma aplicable, es posible aplicación una Interpretación Sistemática del ordenamiento jurídico peruano, y atendiendo a la doctrina (Villanueva, 2012; Morales et al., 2010; Cabanellas, 1998), se sostiene que la carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales debe recaer, sobre la Administración Tributaria (inquisidor), en tanto que, está es formuladora de la hipótesis sancionadora. Solo una correcta y motivada imputación permitirá, posteriormente, exigir al contribuyente que ejerza su derecho de contradicción y aporte elementos de descargo, respetando así los estándares del debido procedimiento.

4.2.2. Discusión n° 01

El primer objetivo específico de esta investigación fue Conceptualizar las operaciones no reales desde una perspectiva doctrinaria y jurisprudencial, con el fin de identificar su naturaleza jurídica, elementos constitutivos y tratamiento normativo. En esa línea, tal como muestra *la tabla 2: Conceptualización de las operaciones no reales en las resoluciones evaluadas*, el análisis permitió analizar que el 70% de las resoluciones analizadas en la muestra coinciden en considerar a las operaciones no reales como figuras jurídicas reguladas por el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV), específicamente en los numerales a) y b), los cuales detallan los supuestos bajo los cuales se configura la inexistencia de una operación.

Desde el punto de vista doctrinario, Villanueva (2014) define a las operaciones no reales como aquellas que "no se han concretado o verificado en la realidad", pero que se pretenden validar mediante el uso indebido de comprobantes de pago (p. 423). En la misma línea, Casanova (2011) conceptualiza estas operaciones como “negociaciones o contratos sobre valores o mercaderías que no tienen existencia verdadera y efectiva”, ya sea porque los bienes objeto del acto no existen, o porque nunca se realizó la operación (p. 17). Esta coincidencia doctrinaria pone en evidencia que se trata de actos simulados o ficticios, cuyo fin es evadir obligaciones tributarias o generar indebidamente beneficios fiscales.

La jurisprudencia analizada refuerza esta concepción. En particular, el Tribunal Fiscal, a través de resoluciones como la RTF n.º 3025-5-2004 y la RTF n.º 08999-2-2007, establece que una operación será calificada como no real cuando se verifique que alguna de las partes involucradas (vendedor o comprador) o el objeto de la transacción no existe o es distinto al declarado en el comprobante de pago. A partir de ello, se identifican al menos cuatro situaciones que configuran una operación inexistente:

- a) una de las partes no existe o no participó en la operación,
- b) ambas partes no participaron en la operación,
- c) el objeto de la venta es inexistente o diferente, y
- d) combinación de los supuestos anteriores.

En efecto, existe una definición bastante homogénea del concepto de operación no real en la jurisprudencia administrativa y judicial. Se entiende como aquellas situaciones en las que la transacción o sus elementos no se materializan en la realidad, ya sea por inexistencia del proveedor, del bien o del servicio. No obstante, aunque el concepto está razonablemente claro, no siempre se indica su fundamento normativo con precisión ni se distingue adecuadamente entre las consecuencias jurídicas tributarias de tales operaciones. Esta omisión interpretativa puede generar ambigüedad en la aplicación del derecho, así como inseguridad jurídica tanto para la administración como para los contribuyentes.

Así pues, la operación no real puede ser entendida como una simulación absoluta del acto jurídico, en la que se aparenta celebrar un acto sin que exista verdadera voluntad para hacerlo. Tal figura está regulada por el artículo 190 del Código Civil, que sanciona la simulación y la declara inválida, por contradecir la verdadera voluntad de las partes. Esta calificación se apoya además en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que permite la aplicación supletoria de normas no tributarias (mediante la integración analógica), siempre que no contravengan ni desnaturalicen el contenido de las normas tributarias. Ello legitima la utilización de conceptos del Derecho Civil para interpretar hechos tributarios, como en el caso de operaciones no reales.

Adicionalmente, conforme al análisis doctrinario de Delgado (2004), la finalidad del artículo 44 de la Ley del IGV no es meramente tributaria sino también sancionadora,

pues busca penalizar la conducta contraria al derecho mediante la imposición del pago del IGV consignado en el comprobante de pago, aun cuando la operación no se haya realizado (p. 291). En este marco, la resolución RTF n.º 3294-2-2002 confirmó que cuando un comprobante de pago se emite sin que exista una operación real, se sanciona al emisor (proveedor) con el pago del impuesto, y se desconoce el crédito fiscal al adquirente.

En consecuencia, la Conceptualización realizada permitió afirmar que las operaciones no reales constituyen actos jurídicos simulados, específicamente de simulación absoluta, utilizados para aparentar la existencia de una transacción inexistente con el propósito de sustentar beneficios fiscales indebidos. Esta figura, si bien tiene desarrollo normativo en la Ley del IGV, encuentra su fundamento jurídico estructural en el Derecho Civil. Su calificación como infracción, más que como hecho generador de tributo, responde a una lógica sancionatoria y correctiva, cuya función es preservar la legalidad y la transparencia en la actividad económica formalizada a través de comprobantes de pago.

4.2.3. Discusión n° 02

El segundo objetivo específico de esta investigación consistió en explicar la carga de la prueba desde una perspectiva doctrinaria, con el propósito de identificar su fundamento, contenido y reglas de distribución en el ámbito procesal, particularmente en controversias tributarias vinculadas a operaciones no reales. En este contexto, la carga de la prueba se presenta como un instituto procesal esencial, cuya función es analizar, al momento de resolver un conflicto, qué parte debe soportar las consecuencias jurídicas derivadas de la ausencia o insuficiencia de prueba sobre un hecho controvertido.

En tal sentido, la doctrina ha elaborado diversas conceptualizaciones que permiten comprender con mayor claridad esta institución. Peyrano (2013) destaca su importancia práctica al señalar que: “la carga de la prueba se manifiesta realmente cuando no concurre prueba o ella es insuficiente, porque en tal caso se debe fallar contra la parte que corría el riesgo de no probar” (p. 140). Esta formulación destaca el carácter riesgoso y estratégico de la carga probatoria, que opera como una directriz para la decisión judicial en escenarios de incertidumbre fáctica.

De forma complementaria, Morales (2010) concibe la carga de la prueba como “aquella diligencia de aportar pruebas en un procedimiento” (p. 27), lo cual enfatiza su dimensión funcional como obligación procesal de carácter activo. Por su parte, De Padre Tomé (2012) profundiza en su dimensión sustancial al describirla como “la obligación que se impone a un sujeto procesal de ofrecer prueba de lo que afirma”, sin la cual la pretensión jurídica queda vacía de valor y eficacia (p. 273). Desde esta visión, la carga de la prueba no solo es un acto procesal técnico, sino también una garantía de eficacia jurídica del derecho alegado.

En el ámbito jurisprudencial, el Tribunal Constitucional del Perú, en el expediente n.º 1776-2004-AA/TC, estableció que: “prima facie (...) la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien lo contradice alegando nuevos hechos”, en aplicación del artículo 196 del Código Procesal Civil. Esta norma constituye el fundamento normativo principal de la carga probatoria en el ordenamiento procesal peruano, reafirmando el principio clásico de que quien afirma debe probar.

Desde el plano teórico, la doctrina ha desarrollado diversas reglas de distribución de la carga de la prueba, que orientan su aplicación en los procesos. Entre estas reglas se identifican:

1. Regla afirmativa-negativa: La carga probatoria recae en quien afirma un hecho y se exime a quien lo niega, dado que la negación pura no es susceptible de prueba directa.
2. Regla de la hipótesis normativa: La carga recae en quien plantea los hechos constitutivos vinculados a la hipótesis de hecho de una norma jurídica que busca hacer valer.
3. Regla de la carga probatoria dinámica: Propone que debe asumir la carga de probar quien esté en mejores condiciones técnicas, fácticas o profesionales de hacerlo, sin importar si afirma o niega.

La carga probatoria reviste especial importancia en el ámbito tributario, debido a la asimetría informativa entre la administración tributaria y el contribuyente. En muchos casos, la SUNAT dispone de mayores recursos técnicos, sistemas informáticos, bases de datos y potestades de verificación, lo cual le coloca en mejores condiciones objetivas para probar ciertos hechos. Así, en situaciones donde el contribuyente no tiene acceso

a elementos determinantes, asignarle la carga exclusiva de la prueba resultaría contrario al principio de igualdad procesal y al debido proceso.

No obstante, el análisis doctrinario y jurisprudencial evidencia una omisión relevante (*véase tabla 3: Enfoque doctrinario sobre la carga de la prueba en las resoluciones evaluadas*): no se realiza una fundamentación explícita sobre la regla que justifica la atribución de la carga de la prueba en casos tributarios. La mayoría de resoluciones y sentencias parten del supuesto de que la operación real debe ser demostrada por el contribuyente, sin explicar doctrinal ni normativamente el porqué de tal asignación. En ciertos fallos se alude, de forma implícita, a la carga dinámica (admitiendo que la administración cuenta con mayores recursos para investigar), pero no se argumenta jurídicamente por qué, en la práctica, se le atribuye dicha carga al contribuyente en situaciones concretas. Esta falta de articulación deja un vacío interpretativo que afecta la coherencia y predictibilidad del sistema tributario, ya que impide a los contribuyentes anticipar de forma razonable cuáles serán sus deberes probatorios en el marco de una fiscalización o litigio tributario.

En consecuencia, pudo colegirse que la carga de la prueba no es un deber absoluto ni inmutable, sino un instrumento que, en función del tipo de proceso y del tipo de hechos en controversia, puede y debe adaptarse. Así, en controversias tributarias relacionadas con operaciones no reales, no basta aplicar la regla general de que quien afirma debe probar; debe también analizarse quién tiene la mayor capacidad real de acceder y presentar los medios probatorios pertinentes. La ausencia de una justificación doctrinaria clara en las resoluciones fiscales y judiciales evidencia la necesidad de fortalecer la motivación jurídica de los pronunciamientos sobre carga probatoria, especialmente en el contexto de imputaciones tan delicadas como las vinculadas a operaciones inexistentes.

4.2.4. Discusión n° 03

El tercer objetivo específico de esta investigación fue analizar e interpretar la legislación peruana aplicable a la carga de la prueba en el ámbito tributario, con especial atención al contexto de las imputaciones por operaciones no reales. En primer lugar, debe destacarse que la carga de la prueba, aunque no está regulada expresamente en el Código Tributario, es un instituto procesal que pertenece al Derecho Público, por lo que su interpretación debe hacerse a partir de normas y principios que rigen las relaciones entre

el Estado y los particulares, especialmente aquellas propias del Derecho Procesal y del Derecho Administrativo.

A falta de una disposición directa en el Código Tributario, se recurre a la Norma IX del Título Preliminar, que permite el uso supletorio de otras normas del ordenamiento jurídico. En ese marco, diversas normas procesales y administrativas ofrecen criterios sobre la asignación de la carga probatoria:

- En el código del proceso de civil, en su artículo 196, establece que “la carga de la prueba corresponde a quien afirma los hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos”.
- En el código del proceso penal, en su artículo IV del Título Preliminar, atribuye la carga probatoria al Ministerio Público, como parte que formula la imputación, alineándose con el principio de presunción de inocencia.
- La Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG), cuyo artículo 162 establece que “la carga de la prueba se orienta por el principio de impulso de oficio”, lo que implica que la autoridad administrativa debe adoptar un rol activo en la determinación de los hechos. Este principio está además recogido en el numeral 1.3 del artículo IV del Título Preliminar, que obliga a las autoridades a dirigir e impulsar de oficio el procedimiento.

Este mandato se refuerza mediante el principio de verdad material, previsto en el numeral 1.11 del mismo artículo, el cual exige a la administración verificar plenamente los hechos, incluso mediante la actuación de pruebas no solicitadas por los administrados. Asimismo, el numeral 3 del artículo II del Título Preliminar establece que toda actuación administrativa debe observar los principios y derechos que rigen el procedimiento.

De esta manera, desde una perspectiva sistemática, se evidenció que la legislación peruana en el ámbito del Derecho Administrativo impone a la administración tributaria un deber activo de prueba, especialmente cuando imputa hechos generadores de consecuencias jurídicas para el contribuyente. En concordancia con la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario, que admite todos los métodos de interpretación jurídica, debe aplicarse una interpretación sistemática, literal, lógica y sistemática del ordenamiento.

Sin embargo, en la práctica jurisprudencial y administrativa (*véase la tabla 4: Legislación que sustenta carga de prueba en las resoluciones evaluadas*), esta interpretación amplia de la normativa no siempre es respetada. Si bien en algunos casos se citan artículos relevantes como el 162 y 163 del TUO de la LPAG, tanto la SUNAT como los tribunales no desarrollan ni explican el contenido y alcance de estas disposiciones, ni argumentan cómo estas normas inciden en la distribución de la carga de la prueba. Además, la interpretación jurídica es mínima, pues no se recurre a herramientas hermenéuticas como la interpretación gramatical, la ratio legis o la interpretación sistemática, para analizar razonadamente a quién le corresponde probar los hechos controvertidos.

Como consecuencia, se observó una aplicación meramente formal o mecánica de la normativa, que prescinde de justificaciones argumentativas sólidas, limitando el desarrollo de una línea jurisprudencial robusta y coherente sobre la carga de la prueba en controversias tributarias. Esta omisión tiene impactos relevantes en términos de seguridad jurídica y predictibilidad, pues deja a los contribuyentes en una situación de incertidumbre respecto a qué se espera de ellos y cuáles son los estándares probatorios exigibles por la administración y los órganos jurisdiccionales.

En suma, aunque el marco normativo peruano (especialmente desde el Derecho Administrativo) establece claramente una obligación activa de prueba por parte del Estado, esta no se aplica con rigurosidad interpretativa, lo que debilita la protección de derechos y el correcto funcionamiento del sistema tributario.

4.2.5. Discusión n° 04

Proyecto de ley para la regulación carga de prueba en la imputación de operaciones no reales

Las operaciones no reales, son operaciones inexistentes, que no se han concretado en la realidad (Villanueva, 2014); y, que la autoridad administrativa alega su realización en un procedimiento de fiscalización; y, una vez corroborado, se establece las sanciones contenidas en el artículo 44 de la Ley del IGV.

De lo expuesto, en la presente investigación, hemos podido advertir mediante el análisis de 12 resoluciones, emitidas por Sunat, el Tribunal Fiscal y la Corte Suprema, atribuyendo la carga de la carga de la prueba sin tener uniformidad o un panorama claro

(véase tabla 1. Distribución de frecuencia porcentual de la atribución de la carga de prueba en las resoluciones evaluadas); y, más aun, no existe una observación doctrinaria respecto de la carga de la prueba, que permite tener un mejor criterio al momento de establecer a quien le corresponde la carga de la prueba; y establecer que, regla de distribución de la carga de la prueba se está atribuyendo (*Tabla 3: Enfoque doctrinario sobre la carga de la prueba en las resoluciones evaluadas*), en este sentido, las reglas que podría ser aplicable según la naturaleza de la operación no real y como se desarrolla, sería direccionado con estas 4 reglas: 1. El que afirma prueba, 2. El que plantea la hipótesis de la norma que se pretende aplica 3. Prueba dinámica, el que se en mejores condiciones. 4. Prueba en negativo, es decir, demostrar la inocencia del acusado, cuando lo que se debe probar es la culpabilidad.

Ahora bien, si bien en el artículo 162 de la ley del Procedimiento administrativo general, establece la carga de la prueba en el procedimiento administrativo (Tabla 4. Legislación que sustenta carga de prueba en las resoluciones evaluadas), la regulación sobre su aplicación respecto a materia tributaria y operaciones no reales, resulta limitada, pese a que, como se evidencia en el artículo 44 de la Ley del IGV, por lo que, para llegar a una mejor solución de problema controvertido fue pertinente analizar normas del sistema jurídico con el artículo 196 del Código Procesal Civil y Artículo 4 título de preliminar del Código Procesal Penal por medio de la integración y dar una mejor interpretación de nuestro sistema jurídico respecto a la carga de la prueba en operaciones no reales. Lo que genera consecuencias jurídicas evidentes tales el desconocimiento del crédito fiscal y el pago del impuesto desconocido por parte del transferente.

En consecuencia, es menester regular la carga de la prueba en las operaciones no reales, que como ya hemos podido describir anteriormente, su no regulación causa una vulneración al principio al debido proceso y la seguridad jurídica.

Propuesta legislativa: En atención al inciso 17 del Art 2°, Art 31° y Art 107° de la Carta Política peruana, que prescriben la iniciativa legislativa, comprendida dentro de los derechos de participación ciudadana, los bachilleres Keiko Arely Saavedra Mendoza y Arnold Félix Velásquez Dávalos, de la escuela profesional Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Nacional del Santa y, habiéndose demostrado la tesis con las razones expuestas, se propone el proyecto de ley: **PROYECTO DE LEY QUE INCORPORÁ EL ARTÍCULO 44 - A DE LEY DE IMPUESTO GENERAL A LA VENTAS E IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO, DECRETO LEGISLATIVO N° 821,**

**RESPECTO DE LA CARGA DE LA PRUEBA EN LA IMPUTACIÓN DE
OPERACIONES NO REALES CON LA FINALIDAD DE GARANTIZAR EL
DEBIDO PROCESO Y LA SEGURIDAD JURÍDICA**

CAPÍTULO V: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1. CONCLUSIONES

1. El análisis realizado en esta investigación sobre la carga de la prueba en las operaciones no reales dentro de la legislación tributaria peruana ha permitido identificar diversas carencias en la aplicación, siendo deficiente en su interpretación y mecánica en su ejecución, pese que, la doctrina y la legislación brindan un marco claro para entender las operaciones no reales y la carga de la prueba, sin embargo, del desarrollo minucioso con la finalidad de determinar la atribución, queda claro, que está le corresponde a la Administración Tributaria, tanto por la dinámica del objeto de la investigación, así como, por las normas y principios que inspiran, a partir de su integración construyen la atmosfera jurídica respecto a la carga de la prueba y cuya interpretación en su conjunto permite arribar a esta conclusión.
2. El estudio ha permitido corroborar que las operaciones no reales están bien definidas tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, principalmente en el artículo 44 de la Ley del IGV. Estas transacciones se entienden como operaciones inexistentes, sustentadas en comprobantes de pago falsos, lo cual se encuentra ampliamente aceptado en la doctrina y jurisprudencia tributaria. Con respecto a la jurisprudencia, se ha observado que esta no siempre establece con claridad las consecuencias jurídicas de tales operaciones, especialmente en cuanto a la carga de la prueba. Esto genera un vacío interpretativo que afecta la certeza jurídica y la correcta aplicación de las sanciones tributarias, lo cual debe ser abordado para fortalecer la interpretación y aplicación del sistema tributario.
3. La carga de la prueba, según la doctrina, recae en quien afirma un hecho, lo que implica que la administración debe probar primero la existencia de una operación inexistente, mientras que el contribuyente tiene el deber el colaborar. Con respecto a la jurisprudencia, se evidenció que, en muchos casos, esta carga se aplica de manera mecánica, sin un sustento doctrinal profundo que justifique la atribución de la carga probatoria exclusivamente al contribuyente, como se observa en la práctica de la SUNAT y en la jurisprudencia. Esto resulta en una distribución desigual de la carga de la prueba, dejando al contribuyente en una posición desventajosa. A pesar de la existencia de principios como la carga dinámica, que sugiere que la Administración debería tener más responsabilidad en la prueba, debido a sus mayores recursos, esta no se aplica consistentemente en la práctica. Lo que limita la equidad del sistema y refuerza la necesidad de una fundamentación más robusta para justificar la distribución de la carga de la prueba en el ámbito tributario.

4. El análisis de la legislación peruana, particularmente el Código Tributario y la Ley de Procedimiento Administrativo General, ha mostrado que, aunque las leyes establecen principios claros sobre la distribución de la carga de la prueba, su aplicación en la práctica es inconsistente. Los tribunales y la SUNAT, a pesar de citar artículos relevantes como el artículo 162 y 163 del TUO de la Ley del Procedimiento Administrativo General, no desarrollan ni explican adecuadamente cómo aplicar estas normas para analizar quién debe soportar la carga de la prueba. Esto ha generado una interpretación mecánica y una falta de coherencia en la aplicación de las normativas, lo que impide el desarrollo de una línea jurisprudencial sólida y predecible. La falta de interpretación doctrinal adecuada y el escaso uso de herramientas hermenéuticas, como la interpretación sistemática o la ratio legis, que contribuyen a una menor eficacia en la aplicación de la ley, lo que debe corregirse para lograr una mayor justicia tributaria.
5. Se ha determinado que no se encuentra normado en la Ley del IGV, ni en otra norma especial, la carga de la prueba en las operaciones no reales, situación que permite direccionar la prueba en la fiscalización, en los cuales están inmersos bajo la incertidumbre, pues los auditores y los contribuyentes ante la inexistencia reglas o reglas claras, siendo necesaria la incorporación, mediante una propuesta legislativa, carga de la prueba en las operaciones no real, en la Ley de Impuesto General a las Ventas y Selectivo al Consumo, con el fin de garantizar el debido procedimiento, evitar la arbitrariedad administrativa y fortalecer la seguridad jurídica en la determinación de las obligaciones tributarias.

5.2. RECOMENDACIONES

1. Es esencial que la administración tributaria refuerce la capacitación y actualización constante de los fiscalizadores en el manejo de operaciones no reales. Esto garantizaría una evaluación más adecuada de los casos, permitiendo una detección más precisa de conductas fraudulentas sin incurrir en presunciones injustificadas.
2. Los Jueces de las salas de derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema, deben desarrollar criterios más claros y uniformes en la interpretación de la legislación tributaria relacionada con las operaciones no reales. La jurisprudencia debe alinearse con principios doctrinarios y constitucionales, asegurando que se respete el derecho a la defensa y el principio de presunción de inocencia en el ámbito tributario.
3. La SUNAT y el Tribunal Fiscal, deben elaborar guías y manuales claros que orienten a los contribuyentes sobre cómo evitar caer en la simulación de operaciones no reales y señalar que documentos mínimos deben poseer para acreditar su operación.

VII. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS Y VIRTUALES:

- Aguilar, H. (2016). *La carga de la prueba en la configuración de las operaciones no reales establecidas en el artículo 44° de la ley del IGV* [Tesis de maestría, Universidad de Lima]. Repositorio Institucional Ulima. <https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/9514>
- Aliaga, R. (2025). Implicancias jurídicas de la carga de la prueba en los procedimientos de fiscalización tributaria por operaciones no reales. *Revista AF*, (2). Portal Revistas USMP.
- Alvarado, E. (2021, noviembre). La prueba, el principio de verdad material y de impulso de oficio en las operaciones no reales. En *Derecho tributario y aduanero: Aspectos relevantes en los procedimientos y en la era digital*. Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero.
- Análisis Tributario. (2005). El uso de facturas falsas y la simulación de operaciones en el derecho tributario peruano. *Revista Análisis Tributario*. <https://www.academia.edu/27191022/>
- Andrade, J. (2007). *La carga de la prueba en las facturas falsas: ¿Es del servicio de impuestos internos o del contribuyente?* [Tesis de pregrado, Universidad Austral de Chile]. Cybertesis UACH.
- Angulo, C. (2015). *Operaciones no reales según el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas* [Tesis de pregrado, Universidad de Piura]. Repositorio Institucional Pirhua. <https://pirhua.udep.edu.pe/handle/11042/2358>
- Aranzamendi, L. (2013). *Instructivo teórico-práctico del diseño y redacción de la tesis en derecho*. Grijley.
- Arias, F. (2012). *El proyecto de investigación científica*. Episteme.
- Arias, F. (2016). *El proyecto de investigación: Introducción a la metodología científica* (7.^a ed.). Episteme.
- Bentham, J. (1825). *Tratado de las pruebas judiciales* (Tomo I). Imprenta Central. https://books.google.com.pe/books?id=f_A-AAAAYAAJ

- Bernal, C. (2010). *Metodología de la investigación* (3.^a ed.). Pearson Educación.
- Bravo, J. (2018, agosto). Reflexiones sobre el desconocimiento del derecho al crédito fiscal por incumplimiento o cumplimiento parcial, tardío o defectuoso de deberes formales. *Revista Análisis Tributario*, 3(3).
[https://www.google.com/search?q=https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/C97A8060E00AB525052578C0005B9810/\\$FILE/1_memoria_jornada.pdf](https://www.google.com/search?q=https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con3_uibd.nsf/C97A8060E00AB525052578C0005B9810/$FILE/1_memoria_jornada.pdf)
- Cabanellas de Torres, G. (1993). *Diccionario jurídico elemental* (11.^a ed.). Heliasta.
- Cachay, A. (2013). *Reglas para utilizar el crédito fiscal*. Gaceta Jurídica.
<http://dataonline.gacetajuridica.com.pe/SWebCyE/Suscriptor/Publicaciones/guias/07082014/5Reglas%20para%20utilizar%20el%20cr%C3%A9dito%20fiscal.pdf>
- Calvo, J. (2004). *La plenitud del ordenamiento jurídico penal* (Colección Lecturas Jurídicas, Serie Estudios Jurídicos, Núm. 24). Universidad Nacional Autónoma de México, Facultad de Derecho. (Obra original publicada en 1954). <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4150/2.pdf>
- Carnelutti, F. (1982). *La prueba civil*. Depalma.
- Carruitero, F. (2014). *Introducción a la metodología de la investigación jurídica*. San Bernardo Libros Jurídicos.
- Casanova, R. (2011). *Operaciones no reales y su regulación en la Ley del Impuesto General a las Ventas*. I + D Tax & Legal.
- Chau, L. (2009, 7-9 de octubre). *Apuntes sobre la prueba en materia tributaria en el ordenamiento jurídico peruano* [Ponencia]. Segundas Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario, Lima, Perú.
<https://www.yumpu.com/es/document/read/11930314/segundas-jornadas-bolivianas-de-derecho-tributario>
- Corte Suprema de Justicia de la República. (2014). *Casación n.º 11563-2014-Lima*.
https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/cortesuprema/s_cortes_suprema_home/as_inicio

- Cossio, V. (2008). *Manual operativo n.º 04: Criterios jurisprudenciales en materia tributaria*. Gaceta Jurídica. https://issuu.com/michaelriveraseminario/docs/publicaciones_guias_15092015_m_anual-operativo-4-c
- Del Padre Tomé, F. (2012). *La prueba en el derecho tributario*. Grijley.
- Delgado, C. (2004). Crédito fiscal: requisitos formales y operaciones no reales. *Revista del IPDT*, (41).
- Domínguez, J. B. (2015). *Manual de la metodología de la investigación científica* (3.ª ed.). Universidad Católica Los Ángeles de Chimbote. https://www.uladech.edu.pe/images/stories/universidad/documentos/2018/manual_de_metodologia_de_investigaci%C3%B3n_cient%C3%ADfica_MIMI.pdf
- Escalante, M. (2025). Implicancias jurídicas de la carga de la prueba en los procedimientos de fiscalización tributaria por operaciones no reales. *Revista Alternativa Financiera*, 16(1). <https://doi.org/10.15381/af.v16i1.26451>
- Eyssautier de la Mora, M. (2006). *Metodología de la investigación: Desarrollo de la inteligencia*. Thompson Editores.
- Garibaldi, G. (2010). *Manual operativo n.º 05: Presunciones tributarias aplicadas por la Sunat*. Gaceta Jurídica. https://issuu.com/michaelriveraseminario/docs/publicaciones_guias_15092015_m_anua_cbf6e4e30e57d8
- Garibaldi, G. (2011). *Manual operativo n.º 05: Principales reparos en el IGV*. Gaceta Jurídica. https://issuu.com/michaelriveraseminario/docs/publicaciones_guias_15092015_m_anual-operativo-5-p
- Gozaíni, O. A. (2005). *Tratado de la prueba procesal*. Ediciones La Rocca. <https://vlex.com.ar/source/tratado-prueba-procesal-2679>
- Guzmán, P. P. (2018). *La carga de la prueba en el derecho tributario chileno* [Tesis de licenciatura, Universidad de Chile]. Repositorio Académico de la Universidad de Chile. <https://repositorio.uchile.cl/handle/2250/159397>

- Harbottle Quirós, F. (2019). La plenitud hermética del Derecho: ¿mito o realidad? Un acercamiento a la discusión sobre si los jueces crean derecho. *Derecho Global. Estudios sobre Derecho y Justicia*, 4(11), 117–141. <https://doi.org/10.32870/dgedj.v0i11.185>
- Hernández, J. (2019). *Nociones de hermenéutica e interpretación jurídica en el contexto mexicano*. UNAM. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/93/dtr/dt>
- Hernández-Sampieri, R., & Mendoza, C. (2018). *Metodología de la investigación: Las rutas cuantitativa, cualitativa y mixta*. McGraw-Hill Education. <https://www.mheducation.com.mx/>
- Hernández-Sampieri, R., Fernández, C., & Baptista, P. (2014). *Metodología de la investigación* (6.ª ed.). McGraw-Hill.
- Hinostraza, A. (2017). *Derecho procesal civil: Vol. III. Medios probatorios*. Jurista Editores.
- Huamaní, R. (2013). *Código tributario comentado: Tomo I*. Jurista Editores.
- Hurtado de Barrera, J. (2000). *Metodología de la investigación holística* (4.ª ed.). Fundación Sypal; Quirón Ediciones. <https://ayudacontextos.wordpress.com/wp-content/uploads/2018/04/jacqueline-hurtado-de-barrera-metodologia-de-investigacion-holistica.pdf>
- Jiménez, R. (2011). Los procedimientos de impulso de oficio y verdad material en el procedimiento administrativo. *Derecho PUCP*.
- Landa, C. (2005). *Los principios en la Constitución de 1993: Una perspectiva constitucional*. Escuela del Ministerio Público. https://www.mpfm.gob.pe/escuela/contenido/actividades/docs/2201_07_principios.pdf
- Luján, L. (2008). *Manual operativo n.º 09: Reparos frecuentes efectuados por la Sunat en el IGV y el impuesto a la renta*. Gaceta Jurídica. https://issuu.com/michaelriveraseminario/docs/publicaciones_guias_15092015_manual-operativo-9-r

- Lupi, R. (2001). La carga de la prueba en la dialéctica del juicio de hecho. En A. Amatucci (Dir.), *Tratado de derecho tributario* (Tomo II). Temis.
- Luquez Rivera, E. L. (2017). Criterios de la carga de la prueba respecto de los costos y deducciones en el impuesto de renta. *Revista de Derecho Fiscal*, (11), 33-56. <https://doi.org/10.18601/16926722.n11.02>
- Monroy, J. (1996). *Introducción al proceso civil* (Tomo I). Temis.
- Montero, J. (2007). *La prueba en el proceso civil*. Civitas.
- Morales, J., et al. (2010). *Fiscalización tributaria: Sustento de operaciones*. Caballero Bustamante. <https://issuu.com/adeprin/docs/fiscalizacion-tributaria>
- Morales, M. (2014). *Operaciones no reales según el artículo 44 de la Ley del IGV: Un análisis de la carga probatoria* [Tesis de maestría, Universidad de Piura]. Pirhua UDEP.
- Ñaupas, H., Mejía, E., Novoa, E., & Villagómez, A. (2013). *Metodología de la investigación científica y elaboración de tesis* (3.^a ed.). Universidad Nacional Mayor de San Marcos.
- Ovalle, J. (2000). *Teoría general de la prueba*. UNAM.
- Paredes, P. (2010). *Prueba y presunciones*. Gaceta Jurídica.
- Quintana, L., & Hermida, J. (2019). La hermenéutica como método de interpretación de textos en la investigación psicoanalítica. *Perspectivas en Psicología: Revista de Psicología y Ciencias Afines*, 16(2), 73-80. <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=483568603007>
- Ramos, C. (2007). *Cómo hacer una tesis de derecho y no envejecer en el intento*. Gaceta Jurídica.
- Ramos, E. (2008). *Métodos y técnicas de investigación*. Slideshare. <https://es.slideshare.net/gisellecastillo/mtodos-de-investigacin-y-mtodos>
- Reátegui Sánchez, J. (2010). Más sobre el principio de imputación necesaria. *Gaceta Penal & Procesal Penal*, (18), 218. <https://www.gacetajuridica.com.pe/>

- Rojas, C. (2002). *Manual de investigación y redacción científica*. Book Xpress.
- Rubio Correa, M. (2009). *El sistema jurídico: Introducción al derecho* (10.^a ed.). Fondo Editorial PUCP.
- Rubio Correa, M., y Arce Ortiz, E. G. (2019). *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano* (1.^a ed., 1.^a reimpr.). Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. <https://www.fondoeditorial.pucp.edu.pe/lo-esencial-del-derecho/493-teoria-esencial-del-ordenamiento-juridico-peruano.html>
- Sánchez, J. (2023). Errores probatorios en materia tributaria: Carga objetiva vs. carga subjetiva en el procedimiento administrativo. *Ius et Veritas*, (66). Revistas PUCP.
- Sumarriva, V. (2009). *Metodología de la investigación jurídica*. Universidad Inca Garcilaso de la Vega.
- Tamayo, M. (2003). *El proceso de la investigación científica*. Limusa. <https://clea.edu.mx/>
- Tantaleán, R. (2015). El alcance de las investigaciones jurídicas. *Avances: Revista de Investigación Jurídica*. http://mail.upagu.edu.pe/files_ojs/journals/6/articles/133/submission/copyedit/133-13-458-1-9-20151124.pdf
- Taruffi, M. (2018). *La prueba*. Marcial Pons. <https://www.marcialpons.es/libros/la-prueba/9788413812236/>
- Torrealba, A. (2009). *Construcción de textos académicos: Uso de la reseña en los antecedentes de anteproyectos de investigación*. Universidad del Zulia.
- Tribunal Constitucional del Perú. (2002). *Sentencia del Expediente n.º 02727-2002-AA/TC*. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02727-2002-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional del Perú. (2007). *Sentencia del Expediente n.º 01776-2007-PA/TC*. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/01776-2007-AA.pdf>
- Tribunal Fiscal del Perú. (2010). *Resolución n.º 02791-5-2010*. <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

- Tunque, O., y Reyes, A. D. (2017). *La carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización: necesidad de su regulación* [Tesis de maestría, Universidad de Lima]. Repositorio Institucional de la Universidad de Lima. <https://repositorio.ulima.edu.pe/handle/20.500.12724/9486>
- Valencia, A. (2000). *Introducción al derecho procesal*. Comares.
- Villanueva, W. (2012). *Manual IGV*. Pacífico Editores. <https://es.scribd.com/document/506101559/Tratado-de-Igv-Walker-Villanueva>
- Witker, J. (1995). *La investigación jurídica*. McGraw-Hill.
- Zambrano, J. R. (2023). La carga dinámica de la prueba en el procedimiento tributario. *Revista de Estudios Tributarios*, (30), 163-195. <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/74203>
- Zavaleta, R. (2022). *Incidencia de las facturas falsas en la determinación del Impuesto General a las Ventas en una droguería del distrito de Breña, periodo 2022* [Tesis de pregrado, Universidad Señor de Sipán]. Repositorio USS.

VIII. ANEXOS

Anexos 1: Matriz de consistencia metodológica

FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	OBJETIVOS GENERAL Y ESPECIFICOS	HIPOTESIS	VARIABLES E INDICADORES	METODOLOGÍA	POBLACIÓN Y MUESTRA
¿Quién tiene la carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales, en materia tributaria, bajo la interpretación de la Legislación Peruana?	<i>Objetivo Especifico</i>	Es probable que, existiendo una incertidumbre jurídica respecto a quién correspondería la carga de prueba en la imputación de operaciones no reales, es probable que, esta recaiga sobre la administración tributaria.	<i>Variable Independiente</i>	Tipos de investigación: Investigación básica Investigación descriptiva Investigación cualitativa Investigación propositiva Metodología de Investigación Jurídica Método dogmático Método exegético Método de Interpretación Jurídica Método literal Método ratio legis Método de sistemático por ubicación de la normas Método de sistemático por comparación con otras normas Diseño de la Investigación Diseño de teoría fundamentada	<i>Poblacion</i>
	Analizar quien tiene la carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales, en materia tributaria, bajo la interpretación de la Legislación Peruana.		Operaciones No Reales		<i>Poblacion</i>
	<i>Objetivo Especifico</i>		Indicadores: - Definición - Naturaleza jurídica - Legislación respecto a las operaciones no reales - Interpretación de la legislación respecto a las operaciones no reales		
	Contextualizar las operaciones no reales, según doctrina y jurisprudencia		<i>Variable dependiente</i>		<i>Muestra</i>
	Explicar a nivel doctrinario la carga de la prueba.		Carga de la prueba		
	Analizar e interpretar la Legislación Peruana respecto de la carga de la prueba.		Indicadores: - Reglas de la carga de la prueba - Legislación peruana respecto de la carga de la prueba - Interpretación de la legislación respecto a la carga de la prueba		(03) Resoluciones de SUNAT: 1460140006314, 650140002260, 1460140006325 / (07) Resoluciones del Tribunal Fiscal 2815-1-2004, 877-2-2005, 11526_4_2009 / (02) Sentencias del Poder Judicial (Casación): 17598-2017-Lima, 3571-2018-Huaura.
Proponer un proyecto de ley que regule la carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales					

Anexos 2: Categorización de variables

VARIABLES	DEFINICIÓN CONCEPTUAL	DIMENSIONES	INDICADORES
OPERACIÓN NO REAL	Es una operación que no se ha concretado o verificado en la realidad, es una operación existente, que, sin embargo, a efectos de pretender su validez, se sustenta su ilegalmente en un comprobante de pago.	Definición	1. ¿Qué se entiende por operación no real?
		Naturaleza jurídica	1. ¿Cuál es la naturales de las operaciones no reales?
		Legislación respecto a las operaciones no reales	1.¿Qué normas de la legislación peruana respecto a la operaciones no reales se aplican?
		Interpretación de la legislación respecto a las operaciones no reales	1.¿Qué método de interpretativo se aplica para analizar cuando estamos ante una operación no real?
CARGA DE LA PRUEBA	Es un instituto procesal que sirve para analizar en el momento de dictar sentencia, qué parte ha de soportar las consecuencias de la ausencia de prueba de un hecho concreto.	Reglas de la carga de la prueba	1. ¿Qué reglas de la carga de la prueba se aplican?
		Legislación peruana respecto de la carga de la prueba	1.¿Qué normas de la legislación peruana respecto a la carga de la prueba se aplican?
		Interpretación de la legislación respecto a la carga de la prueba	1.¿Qué método de interpretativo se aplica para analizar a quién corresponde la carga de la prueba?

Guía de Análisis de Casos – Resoluciones de Sunat

N.º DE RESOLUCIÓN		FECHA	
--------------------------	--	--------------	--

CONTRIBUYENTE		OFICINA ZONAL	
----------------------	--	----------------------	--

Descripción del caso materia de impugnación	¿Qué se entiende por operación no real?	¿Qué reglas de la carga de la prueba se aplican?
	¿Cuál es la naturaleza de las operaciones no reales?	¿Qué normas de la legislación peruana respecto a la carga de la prueba se aplican?
	¿Qué normas de la legislación peruana respecto a las operaciones no reales se aplican?	¿Qué método interpretativo se aplica para analizar a quién le corresponde la carga de la prueba?
	¿Qué método interpretativo aplica para analizar cuándo estamos ante una operación no real?	

DECISIÓN	
-----------------	--

ANÁLISIS Y COMENTARIOS DE LOS INVESTIGADORES	
---	--

Guía de Análisis de Casos – Resolución del Tribunal Fiscal

N.º DE RESOLUCIÓN		FECHA	
--------------------------	--	--------------	--

Descripción del caso materia de impugnación	¿Qué se entiende por operación no real?	¿Qué reglas de la carga de la prueba se aplican?
	¿Cuál es la naturaleza jurídica de las operaciones no reales?	¿Qué normas de la legislación peruana respecto a la carga de la prueba se aplican ?
	¿ Qué normas de la legislación peruana respecto a la operaciones no reales se aplican ?	¿ Qué método de interpretativo se aplica para analizar a quién le corresponde la carga de la prueba ?
	¿ Qué método interpretativo se aplica para analizar cuando estamos ante una operación no real ?	

FALLO	
--------------	--

ANÁLISIS Y COMENTARIOS DE LOS INVESTIGADORES	
---	--

Guía de Análisis de Casos – Sentencias Casatorias

N.º DE SENTENCIA CASATORIA		FECHA
-----------------------------------	--	--------------

RECORRENTE		RESOLUCION RECURRIDA
-------------------	--	-----------------------------

CAUSAL DE PROCEDENCIA		
------------------------------	--	--

Descripción del caso materia de impugnación	¿Qué se entiende por operación no real?	¿Qué reglas de la carga de la prueba se aplican?
	¿Cuál es la naturales de las operaciones no reales?	¿Qué normas de la legislación peruana respecto a la carga de la prueba se aplican?
	¿Qué normas de la legislación peruana respecto a la operaciones no reales se aplican?	¿Qué método de interpretativo se aplica para analizar a quién le corresponde la carga de la prueba ?
	¿Qué método interpretativo se aplica para analizar cuando estamos ante una operación no real?	

FALLO	
--------------	--

ANALISIS Y COMENTARIOS DE LOS INVESTIGADORES	
---	--

Anexos 4: Resumen de la atribución de la carga de la prueba en las resoluciones evaluada

Resolución / Sentencia	Institución	Año	Carga de la Prueba Asignada	Fundamentación Normativa	Observaciones
02815-1-2004	TRIBUNAL FISCAL	2004	Contribuyente	Art. 44 Ley IGV	No se aplican métodos interpretativos
00877-2-2005	TRIBUNAL FISCAL	2005	Administración	Art. 44 Ley IGV, núm. 2.2 del Art. 6 Regl. de la Ley del IGV	No se aplican métodos interpretativos
16301-1-2010	TRIBUNAL FISCAL	2010	Ambas partes	Art. 44 Ley IGV	Se insinúa carga compartida por afirmación
07308-2-2019	TRIBUNAL FISCAL	2019	Contribuyente	No se especifica	No hay análisis ni método interpretativo
1008-3-2020	TRIBUNAL FISCAL	2020	Contribuyente	Art. 44 Ley IGV	No hay análisis ni método interpretativo
2373-4-2020	TRIBUNAL FISCAL	2020	Contribuyente	Arts. 162-163 LPAG	Se exige "mínimo indispensable" de prueba
11526-4-2009	TRIBUNAL FISCAL	2009	No se especifica	Art. 44 Ley IGV	No hay análisis ni método interpretativo
Cas. 17508-2017	CORTE SUPREMA	2021	Contribuyente	No se especifica	Se alude a responsabilidad probatoria por omisión
Cas. 3571-2018	CORTE SUPREMA	2022	Contribuyente	Arts. 18, 19, 44 Ley IGV	No se aplican métodos interpretativos
1460140006314	SUNAT	2022	Contribuyente	Art. 44 Ley IGV	Sin análisis de métodos ni reglas específicas
0650140002260	SUNAT	2020	Contribuyente	No se especifica	Se exige "mínimas indispensable" de prueba
1460140006325	SUNAT	2022	Contribuyente	Arts. 18, 44 Ley IGV	Sin análisis de métodos ni reglas específicas

Fuente: Elaboración propia

Anexos 5: Propuesta legislativa

SUMILLA: Proyecto de Ley que incorporar el artículo 44-A de Ley de Impuesto General a la Venta, a fin de incorporar quién tiene la carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales con la finalidad de garantizar el debido proceso y la seguridad jurídica.

PROYECTO DE LEY QUE INCORPORÁ EL ARTÍCULO 44-A DE LEY DE IMPUESTO GENERAL A LA VENTA, RESPECTO DE LA CARGA DE LA PRUEBA EN LA IMPUTACIÓN DE OPERACIONES NO REALES CON LA FINALIDAD DE GARANTIZAR EL DEBIDO PROCESO Y LA SEGURIDAD JURÍDICA

En base a lo preceptuado en el artículo 107° de la Constitución Política del Perú Se presenta el siguiente proyecto de Ley:

Artículo 1° Objeto de Ley:

El presente proyecto Ley tiene como objeto establecer la carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales, siguiendo la interpretación de las normas jurídicas en su conjunto, a fin de evitar una sobrecarga procesal a una de las partes y consecuencias jurídicas lesivas al contribuyente. Siendo así, se expone las consideraciones del presente propósito legal:

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Esta Ley fue creada con la finalidad proteger los derechos de los administrados ante un procedimiento de fiscalización. Siendo así, buscan generar reglas claras en el procedimiento, afín de atribuir la responsabilidad de probar; y, por lo tanto, recaer las consecuencias jurídicas.

Los administrados son los principales interesados y son quienes se ven envuelto en procedimiento de fiscalización, a través de diferentes requerimientos de la administración tributaria, en este caso, se ven envueltos en recopilar, ordenar u otro ejercicio administrativo para presentar documentación, que es ya antigua, pese a que, el administrado se encuentra sobrecargado en cumplir sus obligaciones corrientes.

Con este procedimiento, se busca reglas claras de quien le corresponde probar respecto a la imputación operaciones no reales de acuerdo a sus responsabilidades legales y prácticas, dado que, en presente caso se pretende imputar que la operación es inexistente, es decir, que existe una simulación de acto jurídico, situación que generan consecuencias jurídicas en el contribuyente y en el emisor del comprobante de pago, el desconocimiento del crédito fiscal y pago de impuesto pese a declararse una operación no real. Y, dado que, poder lo detentan las administraciones públicas otorgan responsabilidades a los administrados, que no siempre son justas y no se acoplan a nuestro sistema jurídico peruano. Así pues, en este momento es donde ingresa la presente Ley y reacomodara el este escenario jurídico ante disparidad entre el administrado y la administración tributaria, en garantía al primero y en limitar al poder de imperio del segundo.

FORMULACIÓN LEGAL

Ley que incorpora el artículo 44-A en la Ley Impuesto General a Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo, Decreto Legislativo N° 821, respecto la carga de la prueba en la imputación de operaciones no reales con la finalidad con la finalidad de garantizar el debido proceso y la seguridad jurídica.

ART. 44-A: Carga de prueba en las operaciones no reales.

La carga de probar en la imputación de operaciones no reales corresponde a la Administración Tributaria, sobre la base del principio de impulso de oficio y verdad material establecido en la Ley n° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. La administración debe contar con un mínimo de prueba a fin de realizar una imputación necesaria a fin enervar la presunción de licitud del administrado.

Asimismo, corresponde al administrado colaborar con el procedimiento de fiscalización mediante documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones u otro medio probatorio permitido por el derecho. Las consecuencias jurídicas, se traslada al administrado si se demuestra que la operación no es real o cuando el administrado realiza acciones contrarias a la buena fe procesal.

Las interpretaciones utilizadas respecto de la prueba en las operaciones no reales, son todas aquellas que son admitidas por el derecho, con especial observancia en la interpretación literal, ratio legis y sistemática.

El proyecto de Ley, entrará en vigencia a partir del día siguiente de su publicación