

La irrazonabilidad en la acreditación de la fehaciencia ante la Administración Tributaria peruana

Alvaro Fernando Ayque Goicochea*

Resumen. – La falta de desarrollo legal sobre la acreditación de la fehaciencia de gastos ha dado pie a exigencias irrazonables y excesivas por parte de la Administración Tributaria. A fin de rebatirlas, se desarrolla el concepto de evidencia y el criterio de acreditación razonable desarrollado por el Tribunal Fiscal. Se propone una clasificación de las pruebas a presentar para acreditar la fehaciencia y su relevancia probatoria.

Palabras clave. – Fehaciencia, gastos, evidencia, probabilidad, teoría de la prueba, deducibilidad, documentación.

Abstract. – The lack of legal development regarding the accreditation of the veracity of expenses has led to unreasonable and excessive demands from the Tax Administration. To counter these demands, the concept of evidence and the reasonable accreditation criteria developed by the Tax Court are explored. A classification of the evidence to be presented to prove veracity and its probative relevance is proposed.

Keywords. – Burden of proof, expenses, evidence, likelihood, theory of proof, deductibility, documentation.

* Alvaro Ayque es asociado del área Tributaria de CMS Grau. Se especializa en procedimientos y procesos contencioso-administrativos contra SUNAT y otras Administraciones Tributarias. Abogado por la Universidad de Piura y con estudios especialidad de en Contabilidad y Finanzas en la ESAN Graduate School of Business.

I. El concepto actual de fehaciencia: Desarrollado jurisprudencialmente

En la última década la Administración Tributaria – en el marco de las fiscalizaciones – se ha enfocado en exigir a los contribuyentes acreditar la “fehaciencia” de los gastos. Para entender este concepto, debemos recordar que cómo se ha perfilado a través de los años de forma jurisprudencial. Conforme a los criterios jurisprudenciales vigentes, demostrar la fehaciencia implica demostrar la efectiva ejecución de una operación generadora de gasto, por ejemplo, mediante la Resolución del Tribunal Fiscal 1087-3-2020:

Que conforme con las normas glosadas, se tiene que, para tener derecho al crédito fiscal, o a la deducción del gasto, no basta con acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones efectuadas, ni con su registro contable, sino que **se debe demostrar que, en efecto, estas operaciones se realizaron**, criterio que ha sido establecido, entre otras, por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N 01807-4-2004 y 01145-1-2005.

Que, al respecto, en las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, este Tribunal ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un **nivel mínimo de elementos de prueba que en forma razonable y suficiente acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho corresponden a operaciones reales**, al no resultar suficiente su presentación o su registro contable (p. 4).

Asimismo, mediante la resolución del Tribunal Fiscal 8183-3-2022:

Que de acuerdo con lo expuesto para sustentar válidamente la deducción del costo para efecto del Impuesto a la Renta, no resulta suficiente la presentación de los comprobantes de pago emitidos conforme a ley, ni su registro contable, sino que ellos deben corresponder a **operaciones fehacientes** realizadas por los compradores con sus proveedores, **para lo cual es necesario demostrar con la documentación pertinente indicios razonables de la venta de los bienes recibidos o la efectiva prestación de los servicios** (p. 19).

Este desarrollo no podría haber ocurrido de otro modo, ya que en el ordenamiento peruano no existen disposiciones normativas que desarrollen el contenido o implicancias de este concepto.

Sin perjuicio de ello, se ha reconocido que en el sistema tributario peruano – implícitamente – la fehaciencia tiene su fundamento legal en el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta¹.

¹ El Tribunal Fiscal ha dado a entender que el fundamento legal para exigir la acreditación fehaciente del gasto – en el Impuesto a la Renta – es el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que, las operaciones no reales no cumplirían con el principio de causalidad recogido en

Por ejemplo, así lo ha señalado la Corte Suprema en la Sentencia de Casación 24259-2019 Lima:

(...) debemos entender que, para efectos de la deducción del impuesto a la renta, es necesario acreditar que el gasto se ha producido, es decir, se debe contar con la documentación para demostrar que la operación es real, y solo luego, teniendo como presupuesto dicha fehaciencia, se debe establecer si el gasto fue causal, es decir, si el gasto realizado se encontró vinculado con la generación de renta gravada.

Por lo tanto, en el presente caso, es necesaria la **aplicación del artículo 37** de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que debe ser obligatorio **verificar** primero si efectivamente la empresa Aleaciones a base de Cobre S.A.C realizó una **operación fehaciente, es decir, real**, ya que no solo basta con la acreditación de los comprobantes de pago, sino que son necesarios otros documentos (p. 17).

Sin embargo, la falta de regulación expresa de la fehaciencia trae consigo que la Administración Tributaria goce de discrecionalidad para evaluar su cumplimiento. Así, la Administración tiene la primera palabra en estimar cuándo la documentación presentada por un contribuyente “logra acreditar” la fehaciencia de la operación. Ahora bien, la discrecionalidad en sí misma no es un elemento que necesariamente se deba aspirar a eliminar; sin embargo, trae consigo la posibilidad de que la Administración cada vez exija una mayor cantidad o tipo específico de documentación para dar por acreditada la fehaciencia. En el tiempo, las exigencias documentarias de la Administración podrían llegar a ser de tal magnitud, que atenderlas supondría obstruir de forma burocrática el desenvolvimiento ordinario de las actividades al interior de una empresa, o inclusive que no fueran posibles de atender. Es decir, la discrecionalidad abre las puertas a la irrazonabilidad.

A saber, recientemente la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (“SUNAT”) ha manifestado su postura institucional sobre cuáles son las “pruebas ideales” para demostrar ciertos gastos, a través de la publicación de la “Guía de Referencia: Fehaciencia de los gastos”².

En este contexto, es crucial plantear criterios claros de defensa ante cualquier eventual exigencia irrazonable de probanza. Para ello, es indispensable partir de ciertos conceptos básicos, a fin de construir sobre ellos el entendimiento de cómo acreditar razonablemente la fehaciencia.

dicho artículo. Ello puede observarse en la Resolución 1145-1-2005, p. 2, Resolución 3708-1-2004, p. 3, Resolución 434-3-2010, p. 5 y Resolución 6011-3-2010, p. 3.

² Guía de Referencia: Fehaciencia de los gastos publicado por la SUNAT: https://orientacion.sunat.gob.pe/sites/default/files/inline-files/Guias_Gastos_v5.pdf

II. Una noción crítica del concepto de fehaciencia

i. La valoración razonable de documentación probatoria

A. La “razonabilidad” previamente en la doctrina probatoria tributaria

En la doctrina ya se ha tratado limitaciones o parámetros para encausar la demostración de la fehaciencia. Así, BELAUNDE PLENGUE ha sostenido que el concepto de fehaciencia debe encontrarse limitado por los criterios de razonabilidad y de correspondencia³.

Respecto del criterio de razonabilidad señaló que:

“Por criterio de razonabilidad nos referimos a que la exigencia de sustentar documentariamente la fehaciencia de las operaciones debe **tener en cuenta factores como el contexto económico y social en el que se desarrollan**, así como los **usos y costumbres respectivos**, entre otros, y en todo caso el nivel de exigencia de documentación – que se traduce en el volumen y el tipo de documentación solicitada – no puede exceder del que sería aplicable a un contribuyente que actúa con un **nivel de diligencia ordinaria**”. (p. 868-869)

Mientras que sobre el criterio de correspondencia señala:

“En cuanto al criterio de correspondencia, nos referimos a que la obligación de que el contribuyente proporcione **documentación distinta a la exigida legalmente** a fin de acreditar la fehaciencia de sus operaciones (tales como comprobantes de pago, guías de remisión, constancia de utilización de medios de pago, entre otras) **no debe extenderse** a aquellas **operaciones** que por su propia naturaleza o que por diversas circunstancias **no requieren de documentación adicional para probar que fueron efectivamente realizadas**”. (p. 868-869)

En el presente trabajo, desarrollaré el criterio de razonabilidad en lo que concierne al nivel de exigencia en la valoración de las pruebas. Considero que hay espacio de mejora para precisar los alcances de los términos **“en forma razonable”** o **“indicios razonables”** al que se refiere el Tribunal Fiscal sobre los medios de prueba que acreditan la fehaciencia de una operación.

Para ello, es pertinente tener presente algunas premisas básicas sobre lo que constituye “evidencia a favor” de una cierta afirmación que se pretenda demostrar.

B. Concepto práctico de evidencia

Siempre que se pretende sustentar la fehaciencia de una operación generadora de gasto, implícitamente se intenta acreditar la afirmación **“el**

³ BELAÚNDE PLENGUE, W. (2010). “Principio de Causalidad y Gasto Social”. En *Libro Homenaje a Luis Hernández Berenguel*, Instituto Peruano de Derecho Tributario, pp. 861-878.

gasto observado corresponde a una operación que se llevó a cabo en realidad". A su vez, la operación puede tratarse o de la adquisición de un bien o de la prestación de un servicio, variando los documentos pertinentes en ambos casos.

En esa línea, sustentar la fehaciencia de un gasto implica presentar **suficiente evidencia a favor** de que la operación efectivamente se llevó a cabo en la realidad.

Como cuestión previa, es claro que la presente cuestión está vinculada al acto de la **valoración probatoria**, objeto de estudio por el campo de la teoría de la prueba. En esta área del saber jurídico, destaca el Dr. Jordi Ferrer Beltrán⁴ quien precisa que "la valoración probatoria es el segundo en una secuencia de tres momentos en la toma de decisiones sobre la probanza de hechos dentro de un proceso legal". A saber, estos tres momentos son⁵:

- a. Primero, la conformación de un conjunto de "elementos de juicio" (llamados "medios probatorios" en el contexto peruano) sobre cuya base se adoptará la decisión sobre la probanza. Esta fase involucra reglas sobre la admisibilidad o exclusión de medios en el proceso.
- b. Luego, la valoración de dichos "elementos de juicio", dilucidando como estos influyen en nuestras convicciones sobre la realidad. Esta fase consiste en evaluar el apoyo empírico que estos elementos aportan a una determinada hipótesis o a la hipótesis contraria. Ello permite otorgar a las hipótesis en competencia (por ejemplo, que un determinado hecho ocurrió o que no ocurrió) un cierto grado de confirmación, siempre distinto de la certeza absoluta.
- c. Finalmente, se llega a la adopción de la decisión de si se considerará probado o no el hecho controvertido a efectos del proceso legal. Esta fase requiere adoptar un *estándar* probatorio, que consiste en un nivel de convicción – que puede oscilar entre bajo o elevado – exigido como requisito para permitir "*dar por probado*" un determinado hecho. En otras palabras, se coteja el nivel de convicción generado en la fase valorativa, con el estándar probatorio seleccionado para la toma de decisión.

Estos 3 momentos son relevantes para comprender mejor el contexto de la actividad probatoria.

Pues bien, retornando a la idea de presentar suficiente *evidencia a favor* de que una determinada operación ocurrió, parto del entendimiento de "evidencia"

⁴ Jordi Ferrer Beltrán es profesor titular de filosofía del derecho de la Universidad de Girona (España) y director de la Cátedra de Cultura Jurídica de esa misma universidad. Actualmente, es uno de los principales exponentes de la tradición racionalista en el campo de la teoría de la prueba.

⁵ FERRER BELTRÁN, J. (2007). *La valoración racional de la prueba*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, pp. 41, 46-47.

como **“un objeto o evento enlazado, mediante vínculos de causa y efecto, con aquello que se busca averiguar,⁶ capaz de discriminar entre la veracidad y falsedad de una afirmación”⁷** utilizado en el campo de la estadística bayesiana.⁸ Por su parte, Ferrer alude a un entendimiento con similitudes, al precisar que las hipótesis bajo análisis probatorio nunca son directamente accesibles ni verificables, sino que lo único que podemos percibir son hechos **relacionados** a ella, a partir de los cuales se pueden realizar inferencias⁹.

Aplicando lo anterior a las operaciones generadoras de gastos empresariales, un acta de entrega de productos, firmada por el vendedor, constituye evidencia de la ejecución de una compraventa. Este documento – presumiendo la buena fe – está enlazado con la ejecución de la compraventa, porque su existencia es consecuencia de que el proveedor haya querido dejar constancia de la entrega de la mercancía, lo cual a su vez es consecuencia de que el proveedor haya efectivamente cumplido con su obligación de proporcionar los productos al comprador.

Además, para que un medio probatorio no sea solo evidencia sino además **“evidencia a favor”** de una determinada afirmación, aquel debe ser algo que sea más probable que exista u ocurra si dicha afirmación fuese verdadera, que si fuese falsa¹⁰. Esto implica, por un lado, apoyarnos en nuestro conocimiento concreto sobre aspectos particulares de la realidad. Pero además, como describe Ferrer, implicar apoyarse en generalizaciones empíricas que suelen ser máximas de la experiencia, conocimientos técnicos o científicos, simples generalizaciones del sentido común, entre otro tipo de generalizaciones¹¹.

Siguiendo el ejemplo del acta firmada por el proveedor, la presencia de dicha firma es un hecho que sería más probable si es que la compraventa se hubiera ejecutado, que si ello no hubiera ocurrido. Ya que la firma en el acta de entrega sería una consecuencia natural de la ejecución de la operación, partiendo de la generalización de que las empresas establecen procedimientos internos para documentar el desarrollo de sus operaciones

⁶ YUDKOWSKY, E. (2018). *Map and Territory*. Machine Intelligence Research Institute, p.72.

⁷ JOYCE, J. (2016). “Bayes Theorem”. En E. N. Zalta (Ed.), *The Stanford Encyclopedia of Philosophy* (Winter 2016 Edition). Metaphysics Research Lab, Stanford University, section 2.1. <https://plato.stanford.edu/archives/win2016/entries/bayes-theorem/>

⁸ El Teorema de Bayes es una fórmula para calcular cómo la observación de un hecho debería actualizar óptimamente nuestras creencias sobre la realidad. Desde la década pasada, ha sido utilizado para resolver diversos problemas de índole médico, militar, empresarial, entre otros. A la fecha, es reconocido como una herramienta válida para dilucidar problemas prácticos sobre inferencias y gestión de la incertidumbre. Considero razonable tomar de ello las nociones relevantes que puedan ser aplicables a la rama jurídica y en particular la prueba.

⁹ FERRER BELTRÁN, J. (2007). *La valoración racional de la prueba*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, p. 50.

¹⁰ YUDKOWSKY, E. (2018). *Map and Territory*. Machine Intelligence Research Institute, pp. 79, 189.

¹¹ FERRER BELTRÁN, J. (2007). *La valoración racional de la prueba*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, p. 133.

comerciales, exigiendo en dichos documentos la firma del personal involucrado o responsable en dichas operaciones.

Vale precisar que para considerar “evidencia” a un determinado objeto o evento, este debe configurarse de forma diferenciada¹² en relación con el estado de aquello que se busca averiguar. En otras palabras, para identificar “evidencia” a favor de una de dos hipótesis en contienda, se debe anticipar y observar un evento o hecho que, pudiendo haber ocurrido de distintas formas, en el caso concreto solo podría ser explicado por una de las dos hipótesis.

Así, no cualquier evento o hecho observado puede aportar válidamente corroboración a una misma hipótesis. Más aún, precisa Ferrer, lo ordinario es que distintas hipótesis posean explicaciones – de diversa complejidad y credibilidad – para un mismo conjunto de datos o hechos observados¹³. Por lo tanto, para aislar un hecho o evento que pueda ser evidencia a favor de una hipótesis específica, es necesario que estos no sean explicables por las otras hipótesis en consideración¹⁴.

Llevemos lo anteriormente expuesto al contexto de la acreditación de la fehaciencia de operaciones. En este contexto el objeto de averiguación, al nivel más abstracto, es si una determinada operación – generadora de un gasto – ocurrió verdaderamente en la realidad. En esa línea, las hipótesis en contienda son “la operación ocurrió” o “la operación no ocurrió”. Sobre dicha base, una correcta valoración probatoria debe partir de preguntarse qué eventos u objetos observaríamos como consecuencia natural de que la operación hubiera – o no – ocurrido verdaderamente en la realidad.

A modo de ejemplo distinto de actas firmadas, otro evento que resultaría de modo diferenciado dependiendo de si la operación hubiera ocurrido o no en la realidad, sería que la Administración requiera al proveedor que confirme si la operación es real. En principio¹⁵, dicho requerimiento sería respondido de manera diferente por el proveedor, dependiendo de si la operación verdaderamente se llevó a cabo o no.

Finalmente, surge la cuestión ¿cuándo es que se ha presentado **suficiente** evidencia a favor de la realidad de una operación? Esa interrogante alude a directamente a la noción de estándar probatorio, es decir, ese nivel de

¹² YUDKOWSKY, E. (2018). *Map and Territory*. Machine Intelligence Research Institute, p. 73.

¹³ FERRER BELTRÁN, J. (2007). *La valoración racional de la prueba*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, p. 134.

¹⁴ *Ídem*.

¹⁵ Señalo “en principio” porque es posible que el proveedor cometa un error al momento de contestar el requerimiento. Ello puede ocurrir en el caso de empresas con alta rotación de personal, en el cual, el responsable de absolver el requerimiento puede no estar consciente de todas las operaciones realizadas en el pasado. Ello no quiere decir que este tipo de requerimientos sean irrelevantes, sino que sus resultados deben ser valorados conjuntamente con los demás medios probatorios que se procuren.

convicción –entre bajo y elevado – exigido como requisito para considerar probado un determinado hecho.

En el caso del ordenamiento tributario peruano, como he señalado previamente, el Tribunal Fiscal ha descrito el estándar probatorio en la fehaciencia como la demostración “en forma razonable” o de “indicios razonables” de la realización de la operación. Es decir, para que los medios probatorios presentados califiquen como “suficientes” para acreditar la fehaciencia, no es indispensable que estos sean “perfectos”, “categóricos”, “definitivos” o “incuestionables”. Existe cierto margen de incertidumbre o duda que estos pueden generar de manera válida, siempre que la certeza que generen supere el estándar de producir una convicción “razonable”.

Cabe acotar que no considero adecuado “matematizar” la presente discusión introduciendo criterios que utilicen probabilidades cuantificadas. Sin embargo, establecer un marco general de valoración probatorio es imprescindible para operar bajo métodos y términos en común. Ello permite una comparación coherente entre argumentos a favor y en contra de dar por probada la fehaciencia de una operación.

A continuación, veremos cómo la Administración Tributaria ha reconocido que la fehaciencia está tan ligada con la realidad de las operaciones, al punto que cuando la fehaciencia de una operación no se logra acreditar, ello equivale a afirmar y demostrar que dicha operación no es real.

C. La fehaciencia como presupuesto para el análisis de un gasto

Como señalamos, para sustentar la fehaciencia de operaciones se deben presentar medios probatorios cuya existencia sea más probable si la operación ocurrió, que si no. Siendo más precisos, existe abundante evidencia a favor de que una operación ha ocurrido cuando nos encontremos ante un conjunto de medios probatorios que es mucho más probable que sea resultado de la ejecución natural de una operación, en comparación a la alternativa que no hubiera ocurrido. En cuyo caso se implicaría más bien, que los documentos presentados podrían ser falsos o referir a una operación distinta.

No utilizo el término “falso” con ninguna connotación sancionatoria o penal. A lo que me refiero es que, si la Administración considera que la fehaciencia de una operación “no se ha acreditado”, entonces ello supone sostener implícitamente que la operación alegada por el contribuyente no ocurrió. Lógicamente, esto lleva a la inferencia de que los medios probatorios presentados fueron elaborados para pretender dar apariencia de real a una

operación que no lo fue, o que refieran a operaciones distintas de aquella que se busca acreditar¹⁶.

Inclusive, la propia Administración Tributaria ha señalado en pronunciamientos institucionales que cuando la fehaciencia de una operación no se ha acreditado, se considerará que la operación no ha ocurrido en la realidad. Ello se recogió mediante la Carta 002-2015-SUNAT/600000:

Al respecto, se debe indicar que, para la evaluación del cumplimiento del principio de causalidad, así como de los criterios antes señalados, previamente debe acreditarse la fehaciencia de las operaciones que originaron los gastos, toda vez que carece de objeto efectuar cualquier análisis de causalidad del gasto si **aquellas no se produjeron** (p. 3).

En ese mismo sentido se ha pronunciado inclusive la Corte Suprema, por ejemplo, mediante la Sentencia de Casación 33867-2022 Lima, al confirmar que antes de evaluar la causalidad¹⁷ de un gasto primero debe acreditarse la fehaciencia de este. Ello, al considerar que, si la fehaciencia no se acredita, entonces el gasto no es real y carece de sentido cualquier análisis adicional:

Respecto a la fehaciencia, se puede establecer que: si bien, la fehaciencia no es un elemento que se encuentre expresamente señalado en la Ley del Impuesto a la Renta para efectos de la deducción de los gastos, responde estrictamente a **demostrar que el desembolso efectuado por el bien o servicio adquirido efectivamente se produjo**; esto es, acreditar con la documentación sustentadora correspondiente que **el gasto corresponde a una operación real**, sin que resulte suficiente para efectuar dicho sustento la emisión del comprobante de pago o que el gasto se encuentre contabilizado en los libros y registros contables, o que se cuente con un contrato. Lo que se requiere es sustentar el origen, así como el destino del desembolso.

(...) la fehaciencia es un concepto que debe ser acreditado debidamente para poder hablar de la causalidad de los gastos; y en el caso no, lo que no se ha llegado a acreditar, y así ha sido reconocido por la recurrente, es la fehaciencia de los gastos; consecuentemente no es posible ya evaluar la causalidad, conforme analiza la sala de mérito; siendo así, este Supremo Tribunal advierte que en razonamiento de la sala, al haber determinado, **previo análisis de los medios probatorios que no concurre la fehaciencia, carece de objeto analizar la causalidad de los**

¹⁶ Respecto de referir a operaciones distintas de aquellas que se buscan acreditar, ver la Resolución del Tribunal Fiscal 2165-11-2023. En esta, a pesar de presentarse documentación que acreditó la recepción de los productos terminados resultado de un servicio de teñido de textiles, se mantuvo el reparo ya que no se demostró que un proveedor en particular hubiese realizado el teñido que generó los productos terminados.

¹⁷ La relación entre un gasto y la generación de renta gravada o el mantenimiento de su fuente productora.

gastos, análisis que responde a criterios de logicidad y coherencia; no advirtiéndose las infracciones normativas denunciadas (p. 34 y 37).

En el mismo sentido se pronuncia la Corte Suprema mediante la Sentencia de Casación 26424-2023 Lima:

No es posible determinar la deducibilidad del gasto en virtud del principio de causalidad sin que el contribuyente haya sustentado documentariamente los mismos acreditando su efectiva realización. Es decir, el contribuyente tiene que observar el principio de fehaciencia, que subyace al principio de causalidad; no es suficiente determinar que el gasto se encuentra directamente vinculado al mantenimiento o generación de la fuente productora de la renta o la generación de ganancias de capital, sino que se debe verificar y probar que se cuenta con toda la documentación probatoria que respalde el gasto.

En este contexto, cuando un gasto no es considerado fehaciente a pesar de existir **cierta cantidad** de medios probatorios presentados, es porque se estima que dichos medios no fueron suficientes para dar por acreditada la fehaciencia.

D. ¿Cuándo es suficiente?

Considera lo siguiente. Cuando las autoridades deciden que la fehaciencia de un gasto no se ha acreditado, inevitablemente alguna opinión adopta respecto de la existencia de los medios probatorios presentados. Basado en el concepto de evidencia antes expuesto, sostengo que dicha opinión – inconscientemente – consiste en que la existencia de los medios presentados no es lo suficientemente más probable si la operación fuese real que si no lo fuese, porque podrían haber sido fácilmente producidos por la Compañía o corresponder a otra operación, sin encontrarse conectados por suficientes vínculos de causa y efecto con la efectiva realización de la operación cuya realización se pretende demostrar.

Por lo anterior, es evidente que un aspecto muy importante de cualquier controversia probatoria sobre fehaciencia es determinar cuándo los medios probatorios presentados son suficientes para acreditarla. Es decir, cual es el estándar probatorio que debe utilizarse al acreditar la fehaciencia.

Es importante reiterar que, en el caso del ordenamiento tributario peruano, el Tribunal Fiscal ha descrito el estándar probatorio en la fehaciencia como la demostración “en forma razonable” o de “indicios razonables” de la realización de la operación. Es decir, es permisible cierto margen de incertidumbre o duda que los medios probatorios puedan generar siempre que la certeza que generen supere el estándar de producir una convicción “razonable”.

El problema que existe en este contexto es que la Administración Tributaria no siempre respeta este estándar probatorio. Es decir, no siempre exige que los medios probatorios generen una convicción “razonable” para dar por acreditada la fehaciencia. Si no, aplica un estándar probatorio mucho más elevado que el de la convicción “razonable”, que podría denominarse como un “estándar irrazonable” en la acreditación de la fehaciencia.

Es decir, en ocasiones la Administración Tributaria no permite que los medios probatorios generen margen alguno de incertidumbre o duda, exigiendo – de manera implícita – que solo mediante una convicción “sumamente elevada” pueda darse por acreditada la fehaciencia de una operación.

Por otra parte, en otras ocasiones la Administración Tributaria incurre en una valoración irracional de los medios probatorios en sí mismos, atribuyéndoles la generación de una convicción – a favor de la realidad de la operación – menor a la que un análisis racional, honesto e imparcial debería atribuirles. Recordemos que toda valoración probatoria, aunque libre, está necesariamente sujeta a los criterios generales de la lógica y de la racionalidad¹⁸.

Con frecuencia, dicha valoración irracional se manifiesta en la exigencia de formalidades irrazonables en los medios probatorios presentados, considerando que estos no generan convicción si no contasen con dichas formalidades. A estos efectos, podemos describir una formalidad irrazonable como aquella característica en un documento que ni la ley, ni los usos comerciales, ni el contexto concreto de la operación exige contar, y que incluirla no conlleva un beneficio significativo para el contribuyente ni para la sociedad.

Así, estos errores tanto en el estándar probatorio como en la valoración probatoria constituyen la irrazonabilidad en la acreditación de la fehaciencia ante la Administración Tributaria peruana.

En las páginas siguientes, presentaremos algunos ejemplos concretos de lo antes mencionado, en el marco de casos que fueron resueltos por el Tribunal Fiscal. Y más importante aún, se observarán los criterios que este Tribunal ha planteado para formular una valoración racional de los medios probatorios, así como para la correcta aplicación del estándar de convicción razonable en la acreditación de la fehaciencia.

¹⁸ FERRER BELTRÁN, J. (2007). *La valoración racional de la prueba*. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, p. 45.

ii. Parámetros de razonabilidad establecidos por el Tribunal Fiscal

A modo de cuestión previa, es indispensable contextualizar los documentos que pueden presentarse para sustentar la fehaciencia de una operación. Sin perjuicio de un posterior desarrollo, considero que pueden clasificarse del siguiente modo:

	Documentos de pacto	Documentos de ejecución	Documentos de constancia	Documentos de deuda y pago
Aspecto de la operación que demuestra	Dejan constancia del acuerdo celebrado con el proveedor.	Estos son resultado directo de la ejecución de la operación.	Recogen el reconocimiento de los hechos por las partes involucradas.	Dejan constancia del surgimiento de la deuda en contraprestación de la operación, y su pago.

Como señalé, cuando SUNAT imputa un reparo sobre fehaciencia, concluye implícitamente que la operación no ocurrió. Ello supone asumir que los medios presentados no generados por una operación real, o cuanto menos que no corresponden a la operación cuya realidad el comprador intentó acreditar.

Sin embargo, para llegar a esa conclusión, la Administración debió analizar la documentación presentada y argumentar por qué no resultó suficientemente convincente la documentación presentada. Sin embargo, como había anticipado, en años recientes la Administración Tributaria peruana viene exigiendo a los contribuyentes – de modo implícito – la acreditación de las operaciones bajo un estándar probatorio **más allá de toda duda razonable**¹⁹, comúnmente reservado para materia penal. Además, en ocasiones incurre en una valoración irracional de los medios probatorios presentados.

A continuación, veremos un criterio valorativo sumamente relevante establecido por el Tribunal Fiscal, así como otros criterios para formular una valoración racional de los medios probatorios, y aplicar correctamente un estándar probatorio de convicción razonable en la acreditación de la fehaciencia.

A. Criterio de valoración: La intervención del proveedor es indispensable

Recordemos que la evidencia a favor consiste en un evento u objeto cuya existencia es más probable si es que la operación a demostrar efectivamente

¹⁹ DÁVILA ALVARADO, C. A. (2023). “Errores probatorios en materia tributaria”. En *IUS ET VERITAS*, 66, 236-257, p. 13. <https://doi.org/10.18800/iusetveritas.202301.015>

sí ocurrió. Asimismo, la Administración Tributaria puede considerar que la existencia de ciertos medios presentados no es más probable si la operación real, argumentando que podrían haber sido producidos por el mismo contribuyente o corresponder a otra operación, independientemente de la efectiva ejecución de la prestación.

Por lo anterior, podemos afirmar que un factor influyente en el valor probatorio de un documento es qué tan difícil, laborioso o riesgoso habría sido para la Compañía producir por cuenta propia el documento. Aterrizando a casos concretos, emitir facturas o presentar registros contables no es difícil; mientras que elaborar desde cero los entregables de un servicio es bastante laborioso – ya que deben producirse todos los aspectos técnicos especializados de las prestaciones ejecutadas – además que reproducir la firma del proveedor genera contingencias legales. Es natural que en este segundo supuesto la Administración – presumiendo la buena fe²⁰ – considere muy poco probable que los entregables fueron elaborados por la propia Compañía.

Implícitamente por lo anterior, la Administración tiende a otorgar bajo valor probatorio a aquella documentación que considera “documentación interna elaborada por la propia empresa”, es decir aquella en cuya elaboración no participaron terceros, en particular el proveedor. Mientras que, implícitamente en contrapartida, el Tribunal Fiscal ha confirmado el preponderante peso probatorio otorgado a documentos donde claramente han participado terceros adicionales a la Compañía²¹.

En consecuencia, un elemento fundamental con el cual deben contar los principales documentos para acreditar la fehaciencia de un gasto es la intervención del proveedor en la operación específica que se busca acreditar. A modo de ejemplo, esto puede concretizarse en el hecho que los documentos cuenten con la identificación y firma del personal del proveedor que intervino en una operación concreta, o que se presenten documentos emitidos por el propio proveedor. También aplica lo mismo respecto de algún otro tercero que hubiese intervenido en la operación. La idea

²⁰ Tal como lo establece el principio de presunción de veracidad y el principio de buena fe procedimental recogidos en la Ley del Procedimiento Administrativo General.

²¹ Resolución del Tribunal Fiscal 7991-1-2021:

Que, de la revisión efectuada en la presente instancia a la documentación presentada por la recurrente, se tiene que las facturas de proveedores, las constancias del pago de detracciones, las planillas de proveedores los estados de cuenta corriente bancaria y los registros de diario dan cuenta de la cancelación y del registro contable de las operaciones plasmadas en las facturas por los servicios de reparación, fabricación y reemplazo de bienes (...).

Que tal información contable requiere ser vinculada con otra documentación que permita corroborar la efectiva prestación de los servicios brindados (guías de remisión, partes de salida de almacén, cotizaciones, etc.) que den sustento a las facturas emitidas.

Que, en el caso de autos, la recurrente ha presentado únicamente órdenes de trabajo y algunas órdenes de compra, las que si bien identifican requerimientos de servicios de su parte y el activo al que estarían vinculados, **no ha presentado ninguna documentación emitida por los citados proveedores** de los servicios, tales como cotizaciones, cartas o correos de coordinación, presupuestos, etc (pp. 14-15).

fundamental es que la destinataria de la operación no sea la única que emita los documentos de sustento, sino que se observe la intervención de terceros externos.

- B. Criterio de estándar probatorio: La falta de certeza sobre el cálculo del costo no puede fundamentar un reparo por fehaciencia

En ocasiones, la Administración imputa un reparo por fehaciencia utilizando como fundamento que no se tiene certeza sobre cómo se determinó la cuantía cobrada por el servicio. Si bien es discutible la relevancia de sustentar los costos de una operación – principalmente para relacionar al servicio con su respectivo desembolso – las discusiones sobre el cálculo del precio no son pertinentes a un reparo por fehaciencia.

La razón es sencilla. Acreditar la ejecución de una operación comercial se orienta a demostrar que se ejecutaron las prestaciones pactadas, no a demostrar el cálculo del precio cobrado por el proveedor. Es perfectamente posible demostrar con certeza que una determinada operación se llevó a cabo y aun así no tener completa claridad sobre la fórmula para determinar los costos incurridos. Ello, porque el cálculo de los costos no es un elemento directamente vinculado con la ejecución material de las prestaciones.

En esa línea se ha pronunciado el Tribunal Fiscal, mediante la Resolución 3255-1-2023:

Que de otro lado, en cuanto a la observación de la Administración referida a que la recurrente **no sustentó documentariamente los costos directos e indirectos** incurridos por en la prestación de los servicios anteriormente mencionados, lo cual, según el criterio de la administración se sustenta en la **falta de acreditación de la efectiva prestación** de los servicios 17, cabe señalar que con dicha observación **no se está propiamente ante un cuestionamiento de la efectiva prestación** de los servicios por parte del proveedor (...) en favor de la recurrente, sino que, por el contrario, denota más bien que, reconociendo la realización de los servicios, **se está cuestionando la determinación del valor de dichas operaciones**, habida cuenta que, como se ha reseñado en considerandos previos, los costos incurridos por el proveedor fueron pactados en los contratos suscritos por la recurrente como un componente para la determinación de la retribución de los honorarios a pagar al proveedor (p. 15).

Que, en ese sentido, **el reproche a la supuesta falta de determinación de los costos directos e indirectos no es un motivo que sustente la falta de fehaciencia de los servicios brindados** por el proveedor (...), siendo que, en todo caso, se estaría ante un cuestionamiento a la determinación del precio de los servicios, motivo que no ha sido el sustento del reparo materia de análisis (p. 15).

Así, es evidente que responder a la interrogante “¿se prestó el servicio?” no implica responder “**¿cuánto costó el servicio?**”, sino una identificación mínima razonable entre el gasto y la operación que generó la obligación de incurrir en dicho gasto.

En estos casos la irrazonabilidad se manifiesta en que la Administración de fundamenta en observaciones que, incluso si tuvieran mérito, no son evidencia a favor de que la operación no hubiera ocurrido. Ya que una operación puede haber ocurrido y aun así su documentación sustentatoria puede presentar leves inconsistencias en cuanto al precio de la operación. La irrazonabilidad de la Administración se manifiesta en la exigencia de un calce perfecto entre cada uno de los documentos probatorios, al punto que inclusive inconsistencias formales sobre el precio – que es un aspecto independiente de la ejecución de la operación – conduzcan a concluir que la operación no ocurrió.

En estos casos, la Administración exige un estándar de altísima convicción o – como señalan algunos autores previamente referidos – un estándar de convicción “más allá de toda duda razonable”, típicamente reservado para la materia penal. En todo caso, si la Administración tuviera objeciones en cuanto al cálculo, podría conducir a un reparo respecto del valor de mercado de la operación, más no sobre la fehaciencia (realización de la operación), al tratarse de conceptos tajantemente distintos.

C. Criterio de estándar probatorio: Aparentes inconsistencias entre facturas y órdenes de compra no desvirtúan la fehaciencia

En otras ocasiones, la Administración emplea aparentes inconsistencias lógicas entre los distintos documentos presentados como argumentos para concluir que la operación no es fehaciente. A modo de ejemplo, supongamos un caso en el que los comprobantes de pago tengan fecha levemente anterior a la fecha de emisión de las órdenes de compra por esos mismos servicios. Todo esto, aun cuando se hayan presentado otros medios probatorios, tales como Informes elaborados por el proveedor recogiendo la ejecución del servicio prestado.

Ahora bien, partiendo de un estándar probatorio razonable, tengamos presente que las fechas consignadas en documentación como los comprobantes de pago y órdenes de compra responden principalmente a los procesos internos de gestión de cada empresa. Es enteramente posible que, por motivos logísticos, se emita la factura correspondiente y que solamente tras la conformidad de las áreas respectivas, se emita la orden de compra respectiva.

Como es evidente, esto en ningún sentido se encuentra vinculado con la efectiva prestación del servicio contratado. El servicio podría haberse prestado, y aun así existiría esa inconsistencia documentaria. Por lo tanto,

este argumento no podría desvirtuar la fehaciencia acreditada mediante otros medios probatorios.

En ese sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal mediante la Resolución 8043-1-2019:

Que el hecho que las facturas emitidas consignen fechas anteriores a las órdenes de compra y que estas últimas no detallen la actividad específica que debía efectuarse en cada servicio, no enerva el haberse comprobado la prestación de los servicios por parte del proveedor a favor de la recurrente (p. 13).

En estos casos la irrazonabilidad se manifiesta en que la Administración se fundamenta en observaciones que, incluso si fueran verdaderas, no son evidencia a favor de que la operación no hubiera ocurrido. Ya que una operación puede haber ocurrido y aun la documentación generada por el adquirente para procesar su pago – tales como las Órdenes de Compra y Comprobantes de Pago – pueden presentar inconsistencias formales. La irrazonabilidad o razonabilidad dependerá de que tan estrictamente se rechacen, o permisivamente se admitan, esas inconsistencias en la evidencia presentada.

- D. Criterio de valoración: Reportes y memorándums internos no requieren firma para aportar valor probatorio.

Veamos un último ejemplo. En este supuesto la Administración, frente a reportes, memorándums y otra documentación interna presentada por el contribuyente, exige que estos documentos identifiquen al personal que lo elaboró y se encuentren firmados, o de lo contrario no tendrán valor probatorio alguno.

Al respecto, debemos señalar que la presencia o ausencia de dichos datos no tiene incidencia directa en la prestación del servicio a sustentar. Incluso si el servicio se hubiese prestado, cada Compañía elabora bajo sus propias directivas y necesidades la documentación que requiera para llevar un registro o sustento de las operaciones del día a día con terceros. La presencia o ausencia de nombres o firmas no se ve influenciada por si efectivamente se prestó o no un servicio en cuestión.

En similar línea se ha pronunciado el Tribunal Fiscal a través de la Resolución 1386-1-2022:

Que en cuanto al cuestionamiento de que los documentos denominados “Formato de Recepción de (...)”, “Reportes de Análisis”, “Órdenes de Compra” y “Memorándum” no indican los datos de identificación y firma de la persona que los habría elaborado, o no identifican a las personas que habrían participado en la recepción de los bienes, entre otros, cabe precisar que no existiendo una obligación

de contar con tales documentos, no se podría exigir datos en particular, toda vez que el detalle de la información que se consigne en tales documentos dependerá de la finalidad o utilidad con que los elabore la empresa (p. 24).

En estos casos la irrazonabilidad se manifiesta en que la Administración se fundamenta en observaciones que, incluso si concretamente fuesen ciertas, no son evidencia a favor de que la operación no hubiera ocurrido. Ya que un gasto puede haber ocurrido y aun así la documentación generada internamente para dejar constancia de ello puede no consignar ciertos datos – no obligatorios – que la Administración hubiera considerado ideal indicar. La documentación sustentadora presentar leves inconsistencias formales. La irrazonabilidad o razonabilidad dependerá de que tan estrictamente se rechacen, o permisivamente se admitan, la ausencia de aquellos datos en la documentación sustentatoria presentada.

Pues bien, estas fueron algunas de las posibles observaciones irrazonables que la Administración puede plantear en el marco de analizar un reparo por fehaciencia. Asimismo, se expuso cómo, partiendo de un análisis bajo estándares probatorios razonables, estas observaciones pueden contraargumentarse. Como podemos observar, inclusive en algunas ocasiones estos criterios han sido aplicados por el propio Tribunal Fiscal.

A continuación, tomando en cuenta las nociones expuestas, desarrollaré la categorización previamente indicada sobre los tipos de documentación presentada para sustentar la fehaciencia, en particular comentando sobre su valor probatorio.

III. Los tipos de medios probatorios y su diferente relevancia

Como adelanté en el apartado anterior, una operación de adquisición de bienes o prestación de servicios se puede dividir en 3 momentos: el pacto de la operación, la ejecución de la operación, y el pago por la operación. Es decir, en un primer momento ocurre un acuerdo suscrito con un tercero que sustenta la obligación de retribuir la ejecución de una operación²², siendo que luego ocurre la operación pactada, surgiendo la obligación de pago, el cual finalmente es pagado típicamente vía medios bancarizados.

En este contexto, los documentos que pueden emplearse para sustentar la fehaciencia de operaciones también pueden clasificarse bajo una división similar. Además, en función a los criterios de valoración previamente expuestos, se observa distinta relevancia probatoria entre las clasificaciones. Así, se pueden plantear las siguientes categorías.

²² Mediante la Resolución 1098-6-2006, el Tribunal Fiscal precisó que para que un abono de una suma dineraria sea un “pago”, ello presupone que la persona que realiza dicho abono se haya obligado a efectuarlo a cambio de una determinada contraprestación.

i. Documentos de pacto

Los documentos de pacto recogen la etapa de la negociación o acuerdo para realizar una determinada operación con el proveedor a cambio de retribuirla mediante una suma dineraria. Al ser previos a la ejecución del servicio o la entrega de bienes, no son evidencia contundente de dicha ejecución, por lo que ostentan poca utilidad para acreditar por sí solas la fehaciencia de la operación.

Algunos ejemplos son:

- a. Contrato y sus adendas.
- b. Propuestas de servicios.
- c. Orden de Compra.
- d. Hoja de entrada de servicios.
- e. Cotizaciones o valorizaciones previas a la ejecución de la operación, consignando en precio de un listado de labores que se estima se realizarán.

La jurisprudencia – acertadamente – suele afirmar que estos no son suficientes para acreditar la fehaciencia del gasto, porque no tienen conexión directa con la operación, sino con la previa celebración del contrato o acuerdo de voluntades. Sin embargo, son importantes tanto para acreditar el fundamento de la obligación de pago, así como para dejar en claro los alcances del servicio contratado, a fin de identificar cuales medios son relevantes para acreditar la ejecución. Sin una descripción clara de la operación pactada, la Administración no tendrá luces claras sobre qué documentación acreditaría su efectiva ejecución.

ii. Documentos de ejecución

Los documentos de ejecución son aquellos que se generan como consecuencia directa de llevar a cabo las operaciones pactadas de prestación de servicios o adquisición de bienes. Es decir, se encuentran directamente relacionados, por vínculos de causa y efecto, con la efectiva ejecución de la operación a demostrar. Estos son los documentos más relevantes para acreditar la fehaciencia, ya que esta se enfoca en demostrar la efectiva ejecución de la operación misma, lo que se refleja directamente en este tipo de documentos. Según el tipo de operación, ejemplos de estos documentos son:

Ante adquisiciones de bienes:

- a. Guías de Remisión.
- b. Cuadernos de control de ingreso en almacenes del comprador.
- c. Correspondencia, correos electrónicos y coordinaciones con el proveedor.

Ante prestaciones de servicios:

- a. Informes, Reportes u otros “documentos entregables” en los que resulte la ejecución del servicio, de ser el caso.
- b. Reportes, fichas o cuadernos de control de la ejecución del servicio.
- c. Correspondencia, correos electrónicos y coordinaciones con el proveedor.

En líneas generales, los documentos de ejecución son imprescindibles para acreditar la fehaciencia de una operación, siendo virtualmente imposible acreditarla sin recurrir a estos.

iii. Documentos de constancia

Por su parte, los documentos de constancia no son consecuencia directa de la ejecución de la operación, sino que en ellos las partes registran el reconocimiento de dicha ejecución tras *ya haber concluido*.

Ejemplos de estos documentos son:

- a. Valorizaciones del servicio elaboradas con posterioridad a su ejecución, recopilando la contraprestación por las distintas prestaciones ejecutadas.
- b. Actas de entrega o recepción de bienes.
- c. Actas de recepción de servicios.

Después de los documentos de ejecución, los documentos de constancia son los más relevantes para acreditar la ejecución de una determinada operación. Ello, porque recogen la intervención del proveedor, quien suscribe una constancia o reconocimiento sobre el mismo hecho alegado por el comprador: que una operación sí ocurrió en la realidad.

iv. Documentos de deuda y pago

Los documentos de deuda y pago son consecuencia del surgimiento de la obligación de dar suma de dinero ante el proveedor, y de su respectivo pago, en retribución de la operación ejecutada. Así, algunos ejemplos son:

- a. Comprobante de pago.
- b. Constancia de transferencia bancaria.
- c. Voucher de pago mediante tarjeta de débito o crédito.
- d. Estados de Cuenta bancarios, en los que se observe el abono al proveedor.

Ahora bien, estos documentos por sí mismos no son suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones, ya que no reflejan directamente la adquisición de bienes o prestación de servicios. Más bien, lo que hacen es – al igual que los “documentos de constancia” – evidenciar determinadas consecuencias de la finalización de la operación, específicamente el surgimiento de la obligación de

pago y el efectivo abono del dinero adeudado, consecuencia natural de una operación concluida exitosamente. Empero, la acreditación de dicha consecuencia de la ejecución de la operación no es equiparable a la acreditación de la ejecución en sí misma.

Sin embargo, el hecho que estos documentos no sean suficientes para acreditar la fehaciencia no quiere decir que sean irrelevantes a fin de sustentar la deducibilidad de un gasto. Pues, contar con el respectivo comprobante de pago y – cuando hayan sido pagados – el uso de medios de pago bancarizados son requisitos fundamentales para la deducción de gastos.

v. Esquema - La relevancia de los diversos tipos de documentos

Finalmente, de lo desarrollado sobre los tipos de medios probatorios para sustentar la fehaciencia de operaciones, podemos esquematizar su importancia probatoria del siguiente modo.

	Documentos de pacto	Documentos de ejecución	Documentos de constancia	Documentos de deuda y pago
Aspecto de la operación que demuestra	Dejan constancia del acuerdo celebrado con el proveedor de los bienes o servicios, a fin de que realice una operación.	Estos son resultado directo de la ejecución de la operación, sea adquisición de bienes o prestación de servicios.	Recogen el reconocimiento de los hechos por las partes involucradas, reconociendo que se realizó la operación.	Dejan constancia del surgimiento de la deuda en contraprestación de la operación, y su pago.

Ejemplos	- Contrato y adendas. - Propuestas de servicios. - Orden de Compra. - Cotizaciones o valorizaciones previas a la ejecución de la operación.	- Guías de Remisión. - Cuadernos de control de ingreso de bienes en almacenes o control de la ejecución de servicios. - Correspondencia, correos electrónicos y coordinaciones de ejecución con el proveedor. - Informes, Reportes u otros "documentos entregables" en los que resulte la ejecución del servicio, de ser el caso.	- Actas de entrega de bienes o de recepción de servicios. - Valorización del servicio elaboradas con posterioridad a su ejecución, recopilando el precio de distintas prestaciones ejecutadas.	- Comprobante de pago. - Documentos de uso de medios de pago bancarizado.
Relevancia probatoria	Relevancia probatoria baja al no vincularse directamente con la ejecución de la operación. Sin embargo, permiten exponer las características de los bienes o el alcance de los servicios.	Relevancia probatoria alta al producirse como consecuencia directa de la ejecución de la operación. En estos se deben enfocar los esfuerzos probatorios para la acreditación de la fehaciencia.	Relevancia probatoria intermedia, al generarse con posterioridad a la finalización de la ejecución de la operación.	Relevancia probatoria baja al no vincularse directamente con la ejecución de la operación. Aunque indispensables para cumplir otros requisitos de deducibilidad.

Así, hemos realizado un recuento del concepto de fehaciencia en el ordenamiento tributario peruano. Asimismo, hemos expuesto las características e implicancias de lo que significa presentar suficiente evidencia a favor de la efectiva realización de una operación generadora de gastos. Y finalmente, hemos desarrollado criterios de valoración y estándares probatorios razonables en el marco de la acreditación de la fehaciencia. Corresponde ahora sintetizar lo expuesto mediante conclusiones.

IV. Conclusiones

A partir de todo lo anteriormente expuesto, podemos elaborar algunas conclusiones prácticas:

- a. Evidencia es un objeto o evento enlazado, mediante vínculos de causa y efecto, con una interrogante que se busca averiguar, y es capaz de discriminar entre la veracidad y falsedad de una afirmación.
- b. Acreditar la fehaciencia de un gasto implica presentar **suficiente evidencia a favor** de que la operación que generó el gasto efectivamente se llevó a cabo en la realidad.
- c. La exigencia de la acreditación de la fehaciencia de operaciones debe siempre ser guiada por una valoración probatoria bajo estándares razonables. Ello implica que existe cierto margen de incertidumbre o duda que estos pueden generar de manera válida, siempre que la certeza que generen supere el estándar de producir una convicción “razonable”.
- d. Los documentos que pueden presentarse para acreditar la fehaciencia de una operación se pueden clasificar en 4 tipos: “documentos de pacto”, “documentos de ejecución”, “documentos de constancia” y “documentos de deuda y pago”.
- e. Los documentos más importantes a efectos de acreditar la fehaciencia de operaciones bajo esos estándares razonables son los documentos de ejecución. Y en particular, aquellos documentos elaborados por los proveedores de bienes y servicios, como resultado o consecuencia directa de la ejecución misma de la operación.
- f. La Administración Tributaria peruana actualmente imputar reparos en torno a la no acreditación de la fehaciencia recurriendo a argumentos que denotan una valoración probatoria bajo estándares excesivos o irrazonables. La irrazonabilidad se manifiesta en que no permite que los medios probatorios generen margen alguno de incertidumbre o duda, exigiendo que solo mediante una convicción “sumamente elevada” o “más allá de toda duda razonable” pueda darse por acreditada la fehaciencia de una operación. Así, aplica lo que podría denominarse como un “estándar irrazonable” en la acreditación de la fehaciencia. Este tipo de razonamiento probatorio es contrario a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, la cual precisa que la fehaciencia puede acreditarse a través de una convicción “razonable”.
- g. Por otra parte, la Administración Tributaria también incurre en la valoración irracional de los medios probatorios en sí mismos, atribuyéndoles la generación de una convicción – a favor de la realidad de la operación – menor a la que un análisis racional, honesto e imparcial debería atribuirles. Normalmente, esto es producto de exigir formalidades irrazonables en los medios probatorios presentados. A estos efectos, podemos describir una formalidad irrazonable como aquella característica en un documento que ni

la ley, ni los usos comerciales, ni el contexto concreto de la operación exige contar, y que incluirla no conlleva un beneficio significativo para el contribuyente.

- h. No toda observación u objeción al valor probatorio de medios probatorios, que plantee la Administración, será pertinente para fundamentar un reparo de fehaciencia. Solo serán relevantes aquellas observaciones que tengan alguna conexión directa con la efectiva ejecución de la operación y la acreditación de su realización. Inclusive si hubiera una observación válida pero no conectada directamente con la ejecución de la operación, racionalmente ello no puede generar convicción válida de que la operación no se hubiera ejecutado.