

LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA, LOS DEBERES FORMALES Y EL CRÉDITO

FISCAL

WALKER VILLANUEVA GUTIÉRREZ

Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú y de la Maestría en Tributación de la Universidad de Lima.

Master en Asesoría Fiscal por la Universidad de Navarra.

SUMARIO:

I. El derecho al crédito fiscal, la tutela judicial efectiva y el principio de interdicción.- II. El nacimiento del derecho al crédito fiscal.- III. Los requisitos formales en el Impuesto General a las Ventas: Formalidades de prueba y de ejercicio del derecho al crédito fiscal.- IV. El incumplimiento de requisitos formales y la supuesta pérdida de derechos sustanciales.- V. La jurisprudencia comunitaria europea frente al incumplimiento de deberes formales y su deducción como crédito fiscal.- VI. La jurisprudencia comunitaria europea frente al incumplimiento de deberes formales y su influencia en el derecho de educación.- VII. Conclusión.

I. EL DERECHO AL CRÉDITO FISCAL, LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA Y EL PRINCIPIO DE INTERDICCIÓN

Los deberes formales impuestos por la Ley tienen como propósito facilitar el control fiscal por parte de la Administración Tributaria, a fin de comprobar que el contribuyente pague sus impuestos según la real capacidad contributiva que exterioriza. No tienen como función servir de requisitos para adquirir el derecho al crédito fiscal, con lo que su incumplimiento o cumplimiento defectuoso no conlleva la pérdida de dicho derecho.

Las formas legales impuestas no son un fin en sí mismas, tiene una función instrumental, la cual es, coadyuvar el control fiscal de la Administración Tributaria, pero sin vulnerar los derechos fundamentales de la persona. Calamandrei y Chiovenda, advirtieron "de los peligros provenientes de unas formas que tendían a convertirse en un fin en sí mismas, transformando su valor instrumental en sacramental, de un culto ciego, en el que el proceso mata el Derecho".¹

En este contexto, en el ámbito tributario debe apreciarse que la deducción de gastos y del crédito fiscal tiene como limitación legal que su acreditación solo se puede realizar exhibiendo el comprobante de pago que otorgue el derecho de deducción (derecho al crédito fiscal), de modo que, en el Derecho Tributario rige el principio de "prueba tasada", lo que determina que la inexistencia del comprobante de pago equivale a la inexistencia del derecho, algo similar al Derecho Cambiario donde la inexistencia del título valor equivale a la inexistencia del Derecho.²

La existencia de prueba tasada no es un tema que se acepte sin ambages en el Derecho Tributario, abriéndose camino en forma reciente doctrina y jurisprudencia extranjeras que admiten la deducción de gastos aun cuando no se disponga del comprobante de pago correspondiente.

En efecto, se afirma que:

"no puede concebirse a la factura como único medio de prueba admisible, ya que mantener esta aseveración implicaría una vulneración del principio de tutela judicial efectiva, toda vez que las restricciones a la libertad de prueba deben ser excepcionales, por ser contraria esta práctica al artículo 24.2 de la Constitución, habiéndose declarado al respecto el Tribunal Constitucional, entre otras, en su sentencia 141/1998 de 12 de junio, que dichas limitaciones

¹ SANCHEZ PEDROCHE, J. Andrés, *La firma y modelo del Derecho Financiero y Tributario. Incumplimiento de obligaciones formales y pérdida de derechos sustanciales*, Centro de Estudios Financieros, 2004, p. 19.

² La diferencia entre ambos ramos del derecho radica en que la existencia del título valor por sí mismo es suficiente para acreditar el derecho; mientras que en el Derecho Tributario, la sola existencia de factura no es título suficiente aunque sí necesario del derecho de deducción.

para poder reputarse válidas, han de responder a una finalidad constitucionalmente legítima, teniendo que ser razonables y proporcionadas en relación con el objetivo pretendido, no pudiendo en ningún caso afectar al contenido esencial del Derecho”.³

Igualmente aunque no es mayoritaria esta tendencia, cierta jurisprudencia extranjera ha sostenido que:

“es razonable entender que para que un gasto posea la condición de deducible resulta suficiente que se posea un soporte documental adecuado, que acredite su realidad conforme a derecho, lo cual no es óbice, para que se inicie un procedimiento encaminado a la imposibilidad de sanciones por la comisión de infracciones simples, por el incumplimiento de los deberes tributarios exigidos, en virtud del RD 2402/1985. Ciertamente no puede cuestionarse la relevancia del medio privilegiado que, conforme al citado Real Decreto, constituye la factura o en su caso, el recibo del Impuesto al Valor Añadido expedido por el destinatario, ahora bien, el simple hecho de la ausencia del requisito formal de acreditación mediante dicho medios de un determinado gasto que se considera deducible no puede, atendidas las circunstancias concurrentes en el supuesto que nos ocupa, determinar, sin más, la imposibilidad de su deducibilidad fiscal, cuando la efectividad del mismo ha resultado suficientemente acreditada a través de la escritura donde se documentó la operación. Esta misma conclusión ha de verse además avalada por un correcto entendimiento del principio de capacidad tributaria consagrado en el artículo 31.1 de la Constitución, pues el sujeto pasivo que efectivamente ha realizado el gasto –y puede demostrarlo satisfactoriamente por los medios de prueba admitidos en Derecho– pero no posee factura (...) o en su caso, recibo del IVA; no puede deducírselo, se le está gravando por una capacidad contributiva superior a la que realmente tiene (...)”.⁴

En nuestro país, se admite que la posesión de factura es título necesario y no suficiente para ejercer del derecho de deducción del gasto y del crédito fiscal, de modo que se acepta la restricción del derecho de prueba a la posesión de un único documento, sin el cual, es imposible la probanza del derecho, incluso si se dispusiera de instrumentos públicos (escritura pública, inscripción registral, sentencia judicial). Así en el Derecho Tributario, no se acepta la libertad de medios probatorios o la valoración conjunta de las pruebas ofrecidas.

La restricción al derecho de libre prueba y por lo tanto, al derecho a la tutela judicial efectiva, es admisible en nuestro sistema legal, para posibilitar el control fiscal y a través de esa vía posibilitar el cumplimiento del deber de pagar tributos. La eficacia del control administrativo constituye una condición necesaria, aunque no suficiente, del sistema tributario justo⁵, porque como bien señala Tipke, la Ley por sí sola no basta para garantizar la igualdad en la imposición, la igualdad se decide en la ejecución de la Ley.⁶

En este contexto, debe examinarse con mucha cautela si las formalidades de segundo grado que exige el Derecho Tributario, como el deber de llevanza de libros contables y sus requisitos, el deber de anotación y sus requisitos así como el deber de declaración, pueden también imponer mayores límites al ya restringido derecho de prueba en el ámbito tributario, porque ello conllevaría a la violación de los principios constitucionales de proporcionalidad y razonabilidad y a la afectación del contenido esencial del derecho a la prueba y, de tutela judicial efectiva.

³ CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *El Derecho a la Deducción del IVA, Criterios Establecidos en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario y su Reflejo en nuestro Derecho Interno*, Aranzadi, 2006, p. 39.

⁴ Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Valenciana, de fecha 30 de enero de 2003.

⁵ HERRERA, Pedro, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho Alemán*, Marcial Pons, 1998.

⁶ TIPKE, Klaus, *Manifiesto Tributario del Estado y de los Contribuyentes*, Marcial Pons, 2002.

Ha señalado el Tribunal Constitucional que "las limitaciones impuestas al ejercicio de ese derecho (tutela judicial efectiva) no solo han de responder a una finalidad constitucionalmente legítima, sino que han de ser razonables y proporcionadas en relación con el objetivo pretendido y no han de afectar al contenido esencial del derecho".⁷

Así, si el incumplimiento o el cumplimiento defectuoso de los deberes formales de segundo grado ocasionaran la pérdida del derecho de deducción, se anularía el contenido esencial del derecho a la tutela judicial efectiva, porque disponiendo el contribuyente del título necesario (factura) y de los medios de prueba complementarios a estos (aunque defectuosos), se negaría el derecho a deducción pese a que el contribuyente dispone de todos los medios probatorios que acreditan su derecho y que sobre todo garantizan el control fiscal.

Las medidas de tal naturaleza violarían el principio de interdicción de la arbitrariedad (Sentencia del Tribunal Constitucional 90/2004, de fecha 5 de agosto de 2004), dado que no serían adecuadas para los fines establecidos, porque el derecho tributario tendría establecido no solo una prueba tasada sino un sistema de pruebas tasadas, todas ellas necesarias y no suficientes para probar el derecho de deducción, lo cual definitivamente sobrepasaría la finalidad fiscal de controlar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas.⁸

En otro orden de ideas, la exigencia de pruebas tasadas, todas ellas como títulos necesarios para probar el derecho de deducción conduciría a un sistema legal en que el legislador habría regulado un conjunto de reglas que, en lugar de posibilitar en condiciones normales el derecho de deducción en la mayor medida de lo posible⁹, lo trataría de entorpecer o anular en la mayor medida de lo posible sin mayor explicación que la practicabilidad administrativa (facilidad de control fiscal) en lugar de la justicia tributaria.

Debe considerarse que el Impuesto General a las Ventas es un impuesto en que el legislador debe regular los mecanismos legales que posibiliten en la mayor medida de lo posible la repercusión (traslado del impuesto) y la deducción del impuesto (crédito fiscal), porque la finalidad es alcanzar la capacidad económica contributiva del consumidor final y no la del empresario.

En ese contexto, en relación a la repercusión del impuesto, la Ley dispone que, el comprador o usuario del servicio está obligado a aceptar el traslado económico del impuesto (Ley del Impuesto General a las Ventas, artículo 38), mientras que en relación a la deducción del crédito fiscal habría impuesto un sistema de pruebas tasadas que lejos de posibilitar el ejercicio de tal derecho, lo tratarían de entorpecer en la mayor medida de lo posible, lo cual no es coherente con la finalidad constitucional del impuesto que es recaer sobre la capacidad contributiva del consumidor final y no sobre la capacidad contributiva de la empresa.

II. EL NACIMIENTO DEL DERECHO AL CRÉDITO FISCAL

El derecho de crédito fiscal nace por mandato legal. Su fase constitutiva o de generación requiere el cumplimiento de dos condiciones señaladas en la Ley, una de las cuales podríamos calificar de intrínseca y otra de extrínseca en relación a la lógica del impuesto.

⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional 141/1988, de fecha 13 de julio de 1988.

⁸ DI PIETRO, Adriano. *Estado del Contribuyente y Constitución material en la aplicación de la Norma Tributaria*. Tirant lo Blanch, Valencia, 1998, p. 84. Adriano Di Pietro sostiene que "De nuevo la exigencia de hacer más simple la tarea de la Administración en la investigación y en la decomposición de las espaldas ha prevalecido sobre funciones, que según la propia Carta, la prueba legal debería desarrollarse, crear estabilidad y seguridad en las relaciones jurídicas, proteger el interés general en la recaudación de los tributos".

⁹ Sostiene HERRERA MOLINA, Pedro que "el legislador está obligado a establecer un mecanismo que en condiciones normales garantice la repercusión real del impuesto (al valor agregado) en la mayor medida de lo posible". HERRERA MOLINA, Pedro. *Capacidad Económica y Sistema Fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho Alemán*. Marcial Pons, 1998, p. 463.

En nuestra legislación, la primera condición, llamada por nosotros intrínseca, es que la adquisición gravada con el impuesto se permita como costo o gasto para efectos de la Ley del Impuesto a la Renta (Ley del Impuesto a la Renta, artículo 18, inciso a), esto es, que la adquisición sea necesaria o se emplee en las actividades económicas de la empresa. Lo cual implica que no da lugar al crédito fiscal las adquisiciones que no guarden causalidad con la actividad económica de la empresa. Intrínseca esta condición porque el Impuesto General a las Ventas es un impuesto que pretende ser neutral para el empresario, por lo que cualquier adquisición de bienes o servicios en el cual el adquirente se comporte como empresario, esto es, que guardé relación de causalidad con sus actividades, otorgará derecho a crédito fiscal.

La segunda condición –llamada extrínseca– es que la adquisición se destine a operaciones gravadas con el impuesto (Ley, artículo 18 inciso b), esto significa, que aun cuando el sujeto demuestre que la adquisición es empresarial no tendrá derecho al crédito fiscal si es que sus operaciones no están gravadas con el impuesto.

En tal sentido nuestra Ley del Impuesto General a las Ventas (artículo 18) otorga eficacia constitutiva a estos dos requisitos cuando dispone que “sólo otorgan derecho al crédito fiscal las adquisiciones de bienes (...) que reúnan los requisitos siguientes (...)”.

En ese sentido, una vez adquirido el derecho, al cumplirse los requisitos sustanciales establecidos en el artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, el contribuyente tiene la facultad de ejercitarlo, para lo cual la Ley impone determinadas formalidades que vamos a examinar a continuación.

III. LOS REQUISITOS FORMALES EN EL IMPUESTO GENERAL A LAS VENTAS: FORMALIDADES DE PRUEBA Y DE EJERCICIO DEL DERECHO AL CRÉDITO FISCAL

Tal como expresamente lo señala el artículo 19 de nuestra Ley del Impuesto General a las Ventas, para ejercer el derecho al crédito fiscal se cumplirán los siguientes requisitos formales:

- a) Que el impuesto esté consignado por separado en el comprobante de pago.
- b) Que los comprobantes de pago hayan sido emitidos de conformidad con las disposiciones de la materia.
- c) Que los comprobantes de pago (...) hayan sido anotados por el sujeto del Impuesto en su Registro de Compras, dentro del plazo que señale el Reglamento. El mencionado Registro deberá estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el Reglamento.

Como puede apreciarse nuestra legislación regula el nacimiento del derecho y luego el ejercicio de tal derecho, para lo cual el contribuyente debe estar en posesión de factura con discriminación del Impuesto General a las Ventas que sea justificativa de su adquisición y la anotación oportuna de dicha factura en el registro de compras. Nótese que el artículo en mención, no establece que los requisitos formales sean constitutivos del derecho al crédito fiscal, ni que su inobservancia implique la pérdida del referido derecho.

Agrega la norma que este Registro debe estar legalizado antes de su uso y reunir los requisitos previstos en el Reglamento. El reglamento del Impuesto General a las Ventas tiene una serie de requisitos mínimos del Registro de Compras (artículo 10, I, apartado II) desde el inciso a) hasta el inciso r) que totalizan 18 columnas de información mínima.

En una interpretación razonada de esta regulación en el marco constitucional antes expuesto, la posesión de factura justificativa viene a ser un requisito necesario para probar el derecho al crédito

fiscal y naturalmente para ejercerlo, es la forma jurídica a través de la cual tiene existencia el derecho, es la forma procesal del derecho al crédito fiscal.

Debe apreciarse con toda nitidez que la Ley pone como segunda condición la anotación del comprobante de pago justificativo en el Registro de Compras. El deber de anotación en el Registro de Compras no añade ningún dato procesal (o de prueba) a los que ya están contenidos en el propio comprobante de pago, porque en este Registro se hace una discriminación de datos del comprobante para un control más eficaz y ordenado por parte del Estado, pero no se añade nada relevante en relación a la existencia del derecho ya constituido al cumplirse los requisitos sustanciales.

Por esa razón el deber formal de anotación en el Registro de Compras es un deber de segundo grado cuya función jurídica esencial es exteriorizar el ejercicio del crédito fiscal previamente adquirido y probado a través de la posesión de factura justificativa de tal derecho. En otros ordenamientos el ejercicio del crédito fiscal se efectúa simplemente a través de la declaración determinativa en el periodo fiscal que corresponda.

En nuestro caso, la anotación en el Registro de Compras exterioriza el ejercicio del derecho al crédito fiscal, siempre que esta se lleve a cabo dentro del plazo que señale el Reglamento. Nótese, y ello es innegable, que la anotación está supeditada a un plazo de ejercicio, lo cual es indicativo que su función no es probatoria de la existencia del derecho sino de exteriorización del ejercicio del derecho.

Por esa razón, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, Resoluciones 8306-3-2001 de fecha 5 de octubre de 2001, 513-5-2001 de fecha 23 de mayo de 2001, ha señalado que la no anotación de las facturas en el registro de compras impide el ejercicio del derecho al crédito fiscal, pero el Tribunal no ha declarado que la anotación defectuosa de las facturas en el Registro de Compras origine la imposibilidad de ejercer el derecho.

Entendemos que no se ha producido un fallo de esta naturaleza, porque según jurisprudencia del propio Tribunal los defectos en la factura, documento de prueba de primer grado, no implica el desconocimiento del derecho al crédito fiscal. De modo que con igual razonamiento y buen criterio, los defectos en la anotación en el registro de compras no pueden impedir el ejercicio del derecho al crédito fiscal.

Con todo, lo importante es que la propia jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha moderado la exigencia estricta de la sustentación formal del crédito fiscal, mediante cada uno de los requisitos y características de los comprobantes de pago, habiéndose aceptado la deducción de crédito fiscal con copia de la factura original, si al tiempo de la anotación se prueba que se dispuso de dicha factura¹⁰, o de aquellos comprobantes de pago con distintos errores formales basado en el principio de realidad económica¹¹ y al modelo de imposición plasmado en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas¹², por cuanto el desconocimiento del derecho a la deducción por causas formales, comporta la acumulación del impuesto (aplicación de impuesto sobre impuesto).

Si en relación a la prueba tasada de primer grado, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal ha sostenido como criterio uniforme que los defectos formales del comprobante de pago no impiden

¹⁰ RTF 314-1-97 de fecha 21 de febrero de 1997, RTF 380-1-97 de fecha 14 de marzo de 1997 permiten el sustrato del crédito fiscal con copias de facturas originales.

RTF 2396-4-96 de fecha 08 de noviembre de 1996 permite el uso del crédito con facturas emitidas a nombre del titular de la ERI, y no de la EIRL, RTF 612-5-97 de fecha 17 de febrero de 1997 permite la deducción del crédito con facturas en las cuales se consignó en forma equivocada el RUC.

¹¹ RTF 2717-4-96 de fecha 23 de diciembre de 1996, RTF 825-4-97 de fecha 27 de agosto de 1997 en las cuales se precisa acertadamente que el desconocimiento del derecho al crédito fiscal por aspectos formales, terminaría convirtiéndose un impuesto concebido como de valor agregado en un impuesto tipo acumulativo, alterando su naturaleza.

la probanza del derecho, con mayor razón debe admitirse que cualquier defecto en el deber formal de anotación en el Registro de Compras no puede implicar el desconocimiento del crédito fiscal, porque ello implicaría que un defecto en la prueba de segundo grado tendría mayor eficacia que un defecto en la prueba de primer grado, lo cual se opondría a la razón y naturaleza de las cosas.

Adicionalmente si la exigencia legal de que "el registro de compras reúna los requisitos previstos en el Reglamento" se interpretara como necesario para el ejercicio del derecho al crédito fiscal, de modo que no sería posible su deducción en caso no se cumpliera con cada uno de los 18 requisitos mínimos del Reglamento, el derecho a la prueba y por lo tanto, la tutela judicial efectiva, estaría limitado no solo por normas de rango legal sino incluso por normas reglamentarias.

Una interpretación de esta naturaleza vulneraría por completo los principios constitucionales de proporcionalidad y razonabilidad y por consiguiente, el principio de interdicción de la arbitrariedad, puesto que no sería adecuado a la finalidad de control fiscal que la anotación defectuosa en el registro de compras determine la pérdida del derecho de deducción, a pesar que el contribuyente disponga de la prueba tasada pertinente y de los medios complementarios.

Examinada así la situación, se puede concluir que el derecho al crédito fiscal está supeditado al cumplimiento de requisitos constitutivos (Ley, artículo 18 incisos a y b), del requisito de prueba tasada (Ley, artículo 19 incisos a y b) y del requisito que determina su ejercicio (Ley, artículo 19 inciso c), debiendo entenderse que los requisitos del Registro de Compras, que no están en la Ley sino en norma reglamentaria, son requisitos complementarios de segundo grado que facilitan el control fiscal, pero que de ninguna forma pueden entenderse como condicionantes del ejercicio del derecho frente a su cumplimiento parcial, tardío o defectuoso.

IV. EL INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS FORMALES Y LA SUPUESTA PÉRDIDA DE DERECHOS SUSTANCIALES

Los deberes formales son instrumentales en el sentido que permiten un mejor control fiscal: esa es su finalidad. Si bien el control fiscal y, por esa vía, la lucha contra el fraude fiscal es un mandato constitucional, bajo este interés superior no puede justificarse la vulneración de los derechos fundamentales de los contribuyentes, el derecho de tutela judicial efectiva y el principio de capacidad contributiva que están comprometidos en la interrelación entre formas legales y ejercicio de derechos sustanciales en el ámbito tributario.

La proporcionalidad de las formas jurídicas y el crédito fiscal deben evaluarse bajo los sub principios de idoneidad y necesidad de la medida. En virtud del primero debe examinarse si con las formalidades exigidas se favorece el fin legítimo perseguido por el Estado y en el segundo, debe examinarse si las formalidades fiscales son las únicas medidas posibles y si no existen otros medios que restrinjan con menor rigor los derechos fundamentales de las personas.

Con acierto Sainz de Bujanda señala en esta relación entre interés fiscal y derechos fundamentales:

"La Administración propende a medida que aumenta su poder, a desconocer los derechos de la persona individual, sacrificándolos en aras de un llamado interés "superior" (...) misión de los juristas es luchar sin tregua para que los metas del bien común no se manipulen y tergiversen con el propósito de justificar la lesión o el despojo de los intereses individuales legítimos. Ordénese, por tanto, la ley hacia la consecución del bien común (...), pero sin olvida de su función de garantía. Trasladado al campo financiero: organícese (un justo sistema de imposición) y postúfese una justa asignación de los gastos públicos; mas no se debiliten los

*resortes que garantizan los derechos de la persona individual –de cada contribuyente– en el marco de las relaciones intersubjetivas con la Hacienda Pública”.*¹³

En este sentido, “deben desecharse acciones de los poderes públicos que impongan medidas desproporcionadas o incongruentes con la finalidad que persigan o contraria a la naturaleza de las cosas”.¹⁴

En el ámbito del Impuesto General a las Ventas la posesión de factura es un documento de “prueba tasada” sin el cual no es posible ejercer el derecho al crédito fiscal, inclusive por encima del valor probatorio de un documento público. La factura viene a ser la piedra angular sobre la cual se estructura el control fiscal, pudiendo afirmarse que “sin factura no solo no es posible el control fiscal, sino que no es posible el ejercicio del derecho, lo que equivale a su inexistencia”, aunque también es cierto que la posesión de factura tampoco garantiza el derecho de deducción, pero sí, al menos, la posibilidad de deducirlo si se acompaña con los medios probatorios complementarios pertinentes. Es esta la razón por la cual es innegable que la factura es documento de prueba necesario aunque no suficiente para ejercer el derecho al crédito fiscal.

El deber formal de anotación en el Registro de Compras, tal como ya señalamos, es uno de segundo grado, que no añade nada a lo ya contenido en la factura, documento de prueba de primer grado, por lo que no resultaría proporcional ni ajustado a la naturaleza de las cosas, que el incumplimiento de una forma de segundo grado determine la pérdida del derecho de deducción, aun cuando el contribuyente posea en forma completa la factura, esto es, haya probado la existencia del derecho al crédito fiscal.

Esta situación podría conducir a que el contribuyente disponga de la factura como documento necesario y de las pruebas complementarias suficientes para acreditar la realidad de la operación y sin embargo, no tenga el derecho de deducción por haber no haber cumplido estrictamente con cualquiera de los 18 requisitos previstos en el artículo 10 numeral 1, apartado II del Reglamento.

Si tal fuera la situación, el incumplimiento de deberes formales de segundo grado implicaría el desconocimiento de derecho al crédito fiscal sin ninguna justificación constitucional que la ampare, tan sólo la sacralización o culto a la formalidad jurídica sin explicación razonada, razonable ni acorde con los principios constitucionales.

*“El adecuado respeto a los principios de capacidad económica y tutela judicial efectiva exigen que el contribuyente no vea cercenada sus posibilidades de probar la realidad ocurrida y el resto de circunstancias concurrentes, sin perjuicio, claro está, de que la vulneración de las obligaciones formales contables o tributarias o la emisión de documentos incorrectos o defectuosos lo hagan acreedor de las sanciones correspondientes otorgadas, en su caso, por el principio de proporcionalidad en función de las circunstancias concurrentes. Si desatendemos estas consideraciones y la Administración Tributaria interpreta incorrectamente la normativa vigente, el resultado es un castigo patrimonial, una verdadera sanción que surge del incremento de la base imponible y que implica el aumento de la cuota del impuesto con menoscabo del principio de capacidad económica consagrado en el artículo 31 de la Constitución Española”.*¹⁵

“La pérdida del derecho de deducción, como sanción inherente a la no presentación o no inclusión en la declaración debe estar regulada concreta y expresamente en la Ley, respetándose los principios de razonabilidad y proporcionalidad de las sanciones, siendo

¹³ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Sistema de Derecho Financiero*, Volumen Segundo, p. 219.

¹⁴ SANCHEZ PEDROCHE, Andrés J. Op. Cit., p. 331.

¹⁵ *Ibid.*, p. 382.

rechazable que por vía reglamentaria pueda sancionarse el incumplimiento de obligaciones formales meramente informativas, con la pérdida de un derecho y porque de admitirse la pérdida del derecho de deducción sería un supuesto de sanción encubierta o impropia.¹⁴

Si por un momento se interpretara la norma de esta forma, el incumplimiento o cumplimiento defectuoso del deber formal de anotación determinaría la pérdida del derecho de crédito fiscal, lo cual, a su vez, vulneraría el principio de proporcionalidad de las sanciones, porque frente a un mismo incumplimiento formal se derivarían sanciones de distinta cuantía dependiendo de la situación particular de cada contribuyente, además de imponerse las sanciones proliamente dichas.

En conclusión, no puede interpretarse que la Ley del Impuesto General a las Ventas disponga la pérdida del derecho al crédito fiscal por un incumplimiento o defectuoso cumplimiento de un deber formal, pues ello no fluye ni de la letra de la norma ni de una interpretación constitucional de la misma.

V. LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA ANDINA FRENTE AL INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES Y SU DEDUCCIÓN COMO CRÉDITO FISCAL

La interpretación recta y razonada de los requisitos formales está reflejada en la jurisprudencia andina del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina que ha interpretado que el derecho de devolución del Impuesto al Valor Añadido de compras para los exportadores andinos debe efectuarse en forma obligatoria por los Estados en caso de comprobarse la realidad de las compras y el pago del impuesto al Valor Añadido correspondiente, aun cuando las facturas tuvieran defectos formales.

El Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina ha señalado que la devolución del Impuesto al Valor Añadido se encuentra supeditada a la demostración del cumplimiento de los requisitos contemplados en el artículo 4 de la Decisión 388 y que dicha devolución se realizará teniendo en cuenta que "los países miembros adoptarán sistemas de control y de comprobación de la documentación sustentatoria que les permita asegurar la exención, devolución, compensación o reembolso o suspensión de los impuestos indirectos se realice conforme a lo dispuesto en la Decisión 388 (artículo 6 de la Decisión 388)".¹⁵

Complementando el criterio jurisprudencial andino antes indicado otra Sentencia ha declarado que "la potestad del legislador de regular, a través normas internas, y en el ámbito de su competencia los asuntos que expresamente se contemplan en la Decisión 388 de la Comisión del Acuerdo de Cartagena, no podrá ser ejercido de modo tal que signifique la introducción de restricciones adicionales al ejercicio de los derechos y facultades consagradas por la norma comunitaria".^{16, 17}

En conclusión, es claro que para el Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina, un defecto en los deberes formales, inclusive en aquellos que tienen la finalidad de probar la existencia del derecho al crédito fiscal, no puede ser entendido como una causal de pérdida o impedimento del ejercicio del derecho al crédito fiscal.

VI. LA JURISPRUDENCIA COMUNITARIA EUROPEA FRENTE AL INCUMPLIMIENTO DE DEBERES FORMALES Y SU INFLUENCIA EN EL DERECHO DE DEDUCCIÓN

En el ámbito de la Unión Europea, cuya del Impuesto al Valor Agregado, se reconoce la legitimidad de los Estados de luchar contra el fraude fiscal dentro de los márgenes del principio de

¹⁴ Considerando Séptimo del Tribunal Supremo Español en Sentencia de 20 de octubre de 1998 pronunciada sobre la influencia de las formalidades jurídicas en la pérdida de derechos sustantivos.

¹⁵ Sentencia de fecha 19 de julio de 2006 expedida bajo el Proceso 114-IP-2006.

¹⁶ Sentencia de fecha 1 de diciembre de 2005 expedida bajo el Proceso 112-IP-2005.

¹⁷ Véase la Sentencia de fecha 5 de julio de 2006 expedida bajo el Proceso 20-IP-2006 que se ha pronunciado en igual sentido.

proporcionalidad. Como lo indica el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, "Las medidas que los Estados miembros están facultados para establecer con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva en orden a asegurar la exacta percepción del Impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. En consecuencia, no pueden ser utilizados de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el impuesto al Valor Añadido, que constituye un principio fundamental del sistema común del impuesto al Valor Añadido establecida por la legislación comunitaria de la materia (véase en ese sentido, la sentencia de 18 de diciembre de 1997, *Molenheide*, apartado 47)".²⁰

La normativa nacional debe asegurar la exacta percepción del Impuesto y evitar el fraude, pero de ninguna manera se puede ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. En ese sentido, el Tribunal de Justicia ha señalado que "se permite a los Estados miembros subordinar el ejercicio del derecho a la deducción a la tenencia de una factura que contenga obligatoriamente determinadas indicaciones necesarias para garantizar la percepción del Impuesto sobre el Valor Añadido y su control por la Administración fiscal. Dichas indicaciones no deberán, por su número o carácter técnico hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho de deducción".²¹

En definitiva, lo medular está en asegurar la percepción del Impuesto y evitar el fraude fiscal, de modo que la finalidad de los requisitos formales en el Impuesto al Valor Añadido consiste en que estos deben ser adecuados y proporcionales a dicha finalidad, sin que sea posible que se impongan formalidades que cuestionen sistemáticamente el derecho a la deducción o que por su complejidad técnica hagan imposible o excesivamente difícil ejercer este derecho. La forma no puede prevalecer sobre su finalidad.

VII. CONCLUSIÓN

No podría admitirse en un Estado de Derecho equilibrado entre el interés público de recaudar lo justo y los derechos fundamentales de las personas, que los requisitos formales de segundo grado contenidos en una norma reglamentaria (Decreto Supremo) e incluso a partir del año 2008 en una norma reglamentaria de menor rango (Resolución de Superintendencia), restrinjan con igual medida o intensidad que la factura, el derecho a la tutela judicial efectiva y el principio de capacidad contributiva que también encuentran recibo en la Constitución Política de Perú.

Ello supondría que cualquier error de registro de los datos contenidos en el comprobante de pago tendría el mismo carácter y peso que la ausencia de un comprobante de pago, lo cual evidentemente no se ajusta a una recta interpretación constitucional de dichos deberes formales ni a los principios de proporcionalidad y razonabilidad. Si así fuera, como ya señalamos, el contribuyente estaría sometido a un "sistema" de pruebas tasadas, constituida por la posesión de la factura y sus requisitos, la anotación en el Registro de Compras, el cumplimiento de cada uno de los requisitos previstos en el Reglamento para el Registro de Compras, todas con igual peso y relevancia jurídica, lo cual definitivamente sería irracional porque la acreditación del derecho estaría sometido a un sistema o cúmulo de pruebas tasadas, todas con igual relevancia jurídica.

²⁰ Sentencia de fecha 21 de marzo de 2000, asunto *Gaisefris* contra de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de España.

²¹ Sentencia de fecha 14 de julio de 1988, asunto *Los Journeux* contra el Estado Belga.