

Universidad de Lima

Escuela de Posgrado

Maestría en Tributación y Política Fiscal



**¿LOS MEDIOS PROBATORIOS
CALIFICADOS COMO EXTEMPORÁNEOS
EN BASE A LO PREVISTO EN LOS
ARTÍCULOS 141° Y 148° DEL CÓDIGO
TRIBUTARIO DEBEN SER VALORADOS EN
EL PROCESO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO?**

Trabajo de investigación para optar el Grado Académico de Maestro en
Tributación y Política Fiscal

Paolo Cesar Iraita Villasante

Código 20207033

Asesor

Víctor Mejía Ninacondor

Lima – Perú

Junio de 2024

**¿LOS MEDIOS PROBATORIOS
CALIFICADOS COMO EXTEMPORANÉOS
EN BASE A LO PREVISTO EN LOS
ARTÍCULOS 141° Y 148° DEL CÓDIGO
TRIBUTARIO DEBEN SER VALORADOS EN
EL PROCESO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO?**

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	vii
ABSTRACT.....	viii
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO I: DE LA PRESENTACIÓN DE MEDIOS PROBATORIOS	
EXTEMPORÁNEOS EN SEDE ADMINISTRATIVA	3
1.1 Del procedimiento administrativo.....	3
1.2 Principios que rigen el procedimiento administrativo según la Ley del Procedimiento Administrativo General	4
1.2.1 Principio de legalidad.....	4
1.2.2 Principio del debido procedimiento	6
1.2.3 Principio de razonabilidad	7
1.2.4 Principio de verdad material	9
1.3 De los procedimientos regulados en el Código Tributario	10
1.4 Del procedimiento de fiscalización.....	11
1.5 Del respeto a las garantías y derechos de los contribuyentes en el procedimiento de fiscalización.....	13
1.6 El derecho a ofrecer medios probatorios durante la fiscalización como parte integrante del debido procedimiento.....	14
1.7 Respecto a los límites constitucionales al ejercicio de derechos en sede administrativa.....	17
1.8 De los deberes de los contribuyentes regulados en el Código Tributario	19
1.9 El deber de contribuir desde una perspectiva constitucional	20
1.10 El deber de colaboración de los contribuyentes en el procedimiento fiscalización	22
1.11 Con relación a la carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización	23
1.12 Consecuencias de la no presentación de medios probatorios y su relación con el principio de impulso de oficio	25
1.13 Efectos de la no presentación oportuna de los medios probatorios según los artículos 141° y 148° del Código Tributario.....	28

1.14	Inadmisibilidad de los medios probatorios extemporáneos. Antecedentes normativos.....	31
1.15	Inadmisibilidad de los medios probatorios extemporáneos. Tratamiento en el Derecho comparado	32
1.16	La admisión de medios probatorios extemporáneos previo pago de la obligación tributaria o emisión de carta fianza	35
1.17	La admisión de medios probatorios extemporáneos cuando no existe deuda tributaria pendiente de pago	36
1.18	Consideraciones finales.....	38
CAPÍTULO II: ACERCA DE LA VALORACIÓN PROBATORIA EN SEDE JUDICIAL Y LA APLICACIÓN DE LAS RESTRICCIONES PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 141° Y 148° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.....		40
2.1	De la administración de justicia.....	40
2.2	Principios de la función jurisdiccional	41
2.3	Del control judicial de las actuaciones administrativas	44
2.4	De la finalidad del proceso contencioso administrativo	45
2.5	El término “causar estado” regulado en el artículo 148° de la Constitución.....	46
2.6	De los principios que rigen el proceso contencioso administrativo	48
2.7	De las pretensiones que pueden plantearse a través del proceso contencioso administrativo	50
2.8	El proceso contencioso administrativo de revisión	53
2.9	El proceso contencioso administrativo bajo el enfoque de plena jurisdicción	54
2.10	El proceso contencioso administrativo en la legislación comparada.....	57
2.11	El proceso contencioso administrativo en el Perú: Antecedentes legislativos	58
2.12	Adopción del enfoque de plena jurisdicción en la Ley N.° 27584	61
2.13	De los fines del proceso contencioso administrativo en materia tributaria	63
2.14	De la valoración probatoria en sede judicial.....	64
2.15	De la admisión a trámite de los medios probatorios que fueron calificados como extemporáneos en sede administrativa	68
2.16	El artículo 29° de la Ley N.° 27584 y las actuaciones que no formaron parte del procedimiento administrativo	70
2.17	Jurisprudencia emitida por los Juzgados y Salas Tributarias	72
2.18	Jurisprudencia emitida por la Corte Suprema.....	79
CONCLUSIONES		87

RECOMENDACIONES	89
REFERENCIAS.....	91



RESUMEN

El presente trabajo aborda la problemática vinculada a las reglas de valoración de los medios probatorios presentados durante la tramitación del proceso contencioso - administrativo, con el objetivo de dilucidar si los medios probatorios calificados como extemporáneos en aplicación de las reglas previstas en los artículos 141° y 148° del Código Tributario deben ser admitidos a trámite en la vía judicial.

Para dicho propósito se analiza la pertinencia de las reglas procedimentales previstas en el Código Tributario, las cuales coadyuvan a que el deber de colaboración de los contribuyentes adquiera eficacia durante la tramitación del procedimiento de fiscalización, permitiendo así delimitar los aspectos que serán objeto de la controversia discutida en el seno del procedimiento contencioso - tributario.

Asimismo, se evalúan las características inherentes al proceso contencioso - administrativo regulado en la Ley N° 27584, a fin de comprobar si la remisión al principio de plena jurisdicción justifica la distorsión que se produce cuando las reglas de valoración aplicables en la vía administrativa difieren de las reglas que se pretenden aplicar en el ámbito judicial.

Finalmente, se sugiere que modificar la Ley N° 27584 a efectos de establecer reglas uniformes en la valoración de los medios probatorios, que resulten de aplicación tanto en el ámbito administrativo como en el judicial.

Palabras clave: Código Tributario, plena jurisdicción, medios probatorios extemporáneos.

ABSTRACT

This paper analyzes the problems related to the rules that should be applied during the assessment of the evidence presented at the Judicial Tax Court when those means of proof were not accepted by the Administrative Tax Court in a decision submitted under the Articles 141° and 148° of the Peruvian Tax Code.

For that purpose, we investigate the relevance of the rules provided by Articles 141° and 148° of the Peruvian Tax Code, which contribute to give legitimacy and effectiveness to the collaboration duty that taxpayers must accomplish during the tax audits conducted by the Peruvian Tax Administration, which constitutes the basis of the tax controversy discussed whereas at the administrative level or at the judicial process.

Furthermore, we raise awareness of the characteristics that are inherent to the Contentious - Administrative Process, governed by Law N° 27184, in order to discover if the reference to the Full Jurisdiction Principle justifies the different treatment that could be applied to the referred extemporaneous evidence at the judicial instance in comparison to the rules that are mandatory applied at the Administrative Tax Court.

Finally, we suggest to modify Law N° 27584 in order to establish uniform rules related to the assessment of the extemporaneous evidence, regardless if the tax controversy is legally discussed at the administrative or the judicial court.

Keywords: Tax Code, Full Jurisdiction, Extemporaneous evidence.

INTRODUCCIÓN

Durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización los contribuyentes deben aportar los medios probatorios que demuestren la correcta determinación de sus obligaciones tributarias.

Dicha prerrogativa no resulta ilimitada; por el contrario, los contribuyentes tienen la obligación de ofrecer sus pruebas en la oportunidad prevista en los artículos 141° y 148° del Código Tributario. Así, de la interpretación conjunta de ambos artículos se colige que no corresponde admitir los medios probatorios que hubiesen sido requeridos por la Administración Tributaria (ya sea durante el procedimiento de fiscalización o en la tramitación del recurso de reclamación); y, pese a ello, no fueron ofrecidos dentro del plazo correspondiente.

En ese orden de ideas, la presente investigación tendrá como objetivo dilucidar si las restricciones de carácter procedimental reguladas en los artículos 141° y 148° del Código Tributario también resultan de aplicación cuándo lo resuelto por el Tribunal Fiscal es cuestionado en sede judicial mediante la interposición de una demanda contencioso-administrativa.

En ese sentido, la tesis defendida a través del presente trabajo sostiene que en el proceso contencioso administrativo no corresponde admitir a trámite los medios probatorios calificados como extemporáneos en virtud de lo establecido en los artículos 141° y 148° del Código Tributario.

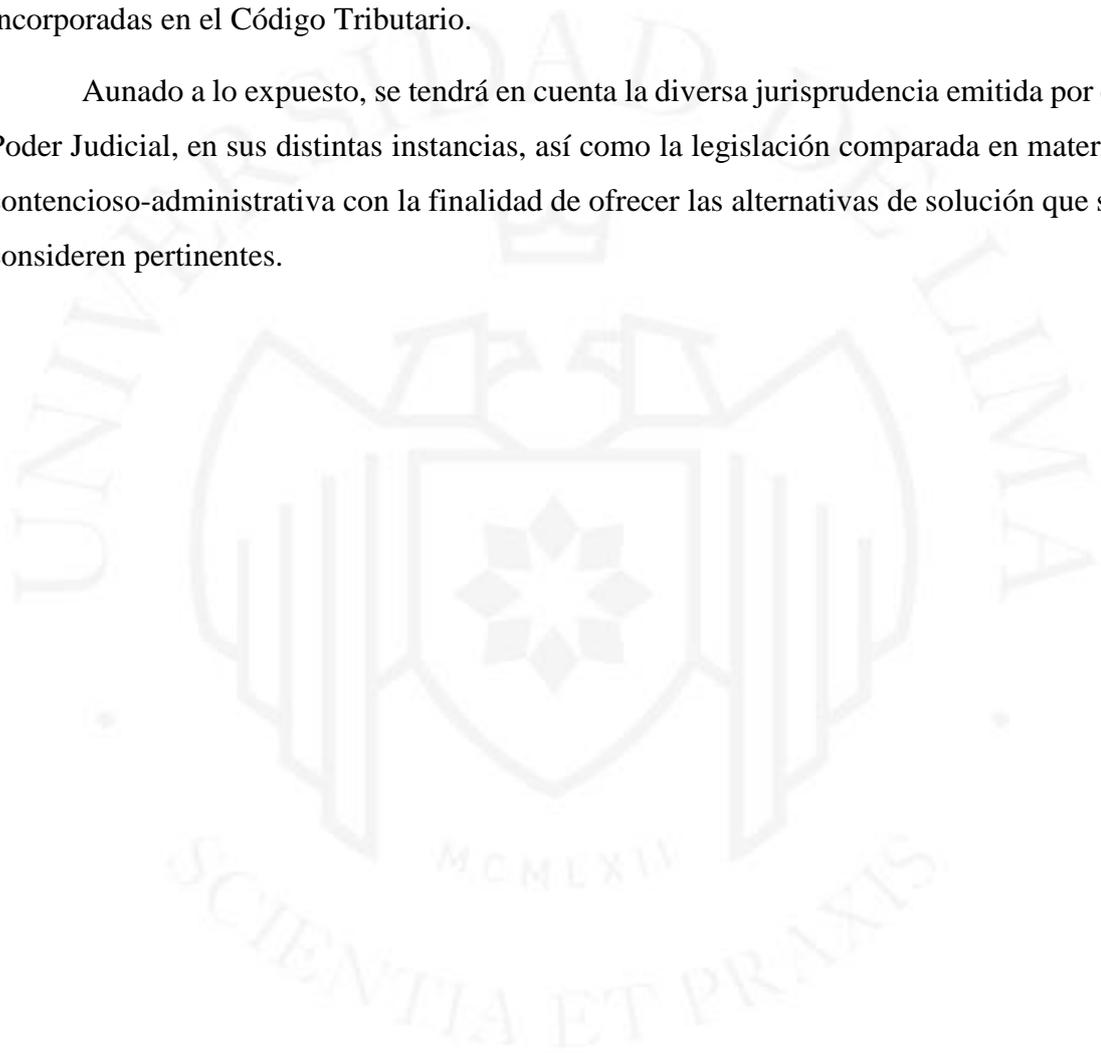
La tesis planteada guarda plena coherencia con lo señalado en el artículo 29° de la Ley N.° 27584, según Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N.° 011-2019-JUS. En efecto, una remisión imprecisa a las garantías y prerrogativas inherentes a un proceso de plena jurisdicción ocasiona que el desarrollo del procedimiento contencioso-tributario que se tramita en la vía administrativa sea incoherente y desvirtúe la finalidad perseguida a través del procedimiento de fiscalización.

Para dichos efectos, inicialmente, se evaluará cuál es el rol que cumplen los artículos 141° y 148° del Código Tributario dentro de la estructura del procedimiento contencioso regulado en el Código Tributario, ello con el fin de evaluar cuál es el sustento

que legitima a la Administración Tributaria a rechazar la valoración de medios probatorios presentados de forma extemporánea.

Asimismo, para complementar dicha explicación se analizará el rol que cumple el conjunto de valores y principios aplicables a nivel judicial, prestando especial atención a los principios que rigen el proceso contencioso administrativo en el Perú, a efectos de corroborar si la aplicación del denominado principio de plena jurisdicción justificaría que los medios probatorios sean admitidos a trámite, pese a las restricciones expresamente incorporadas en el Código Tributario.

Aunado a lo expuesto, se tendrá en cuenta la diversa jurisprudencia emitida por el Poder Judicial, en sus distintas instancias, así como la legislación comparada en materia contencioso-administrativa con la finalidad de ofrecer las alternativas de solución que se consideren pertinentes.



CAPÍTULO I: DE LA PRESENTACIÓN DE MEDIOS PROBATORIOS EXTEMPORÁNEOS EN SEDE ADMINISTRATIVA

El artículo 141° del Código Tributario establece que no se admitirá como medio probatorio aquel que, habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización, no fue presentado ni exhibido.

De forma similar, el artículo 148° del mismo cuerpo normativo señala que no se admite como medio probatorio ante el Tribunal Fiscal a la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia, no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario.

Tal como se advierte, ambos artículos establecen una limitación al ofrecimiento de medios probatorios durante la tramitación del procedimiento contencioso - tributario, por lo que es menester que en el presente capítulo se evalúe el sustento detrás de dichas disposiciones en aras de determinar si tales restricciones de índole probatorio también resultan de aplicación durante la tramitación de una demanda en la vía contencioso - administrativa.

1.1 Del procedimiento administrativo

En primer lugar, nos tomamos la licencia de efectuar una breve referencia al concepto de procedimiento administrativo bajo una perspectiva metodológica, dado que es imprescindible comprender dicho concepto y los principios que le resultan aplicables para entender el sentido de las restricciones incorporadas de forma expresa en los artículos 141° y 148° del Código Tributario.

En este contexto, es importante destacar que la Administración Pública establece vínculos con sus administrados mediante la emisión de actos administrativos, los cuales tienen consecuencias jurídicas individuales o individualizables en sus derechos, intereses u obligaciones. Es fundamental tener en cuenta que la emisión de estos actos está sujeta al cumplimiento de un procedimiento administrativo.

Sobre el particular, el artículo 29° de la Ley N.° 27444, según Texto Único Ordenado aprobado por Decreto Supremo N.° 004-2019-JUS, establece que el procedimiento administrativo incluye al conjunto de actos y diligencias tramitados ante las entidades que conducen a la emisión de un acto administrativo.

En ese orden de ideas, es oportuno indicar que el análisis del presente trabajo se enfoca en el desarrollo del procedimiento de fiscalización, toda vez que en dicho procedimiento se efectúan una serie de diligencias y actos cuya finalidad es constatar la correcta determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, advirtiéndose que durante la tramitación de dicho procedimiento se concentra la actividad de índole probatorio que sustenta las acotaciones formuladas por la Administración Tributaria.

Asimismo, es preciso advertir que, al concluir el referido procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria se encuentra en la obligación de emitir actos administrativos tales como las Resoluciones de Determinación y las Resoluciones de Multa, siendo que la impugnación de dichos valores marca el inicio del procedimiento contencioso tributario.

1.2 Principios que rigen el procedimiento administrativo según la Ley del Procedimiento Administrativo General

La tramitación del procedimiento administrativo se rige por una serie de principios que se encuentran plasmados en el artículo IV del Título Preliminar de la citada Ley N.° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General.

En línea con lo expuesto, en el presente acápite se analizará el contenido de los principios que adquieren especial trascendencia durante la tramitación del procedimiento de fiscalización conducido por la Administración Tributaria.

1.2.1 Principio de legalidad

El principio de legalidad exige que la tramitación del procedimiento administrativo se efectúe bajo el respaldo de una norma que establezca los parámetros que obligatoriamente deben ser respetados durante la tramitación del procedimiento que conduce a la emisión de un acto administrativo.

En efecto, la emisión de un acto administrativo que incide de forma directa en la esfera jurídica de los administrados no puede ser realizada en base al libre criterio del funcionario a cargo de la conducción del referido procedimiento; por el contrario, se requiere de un marco normativo que identifique con precisión las facultades y atribuciones del órgano competente.

Sobre el particular, Morón Urbina (2014) sostiene que el principio de legalidad “exige que la certeza de validez de toda acción administrativa dependa de la medida en que pueda referirse a un precepto jurídico o que partiendo desde éste pueda derivársele como su cobertura o desarrollo necesario”. (p. 63)

En ese sentido, la tramitación y conducción del procedimiento administrativo no puede ser realizada sin el debido marco legal que guíe la actuación de la Administración Pública.

En el ámbito tributario dicho marco legal se encuentra desarrollado en el Código Tributario y es complementado por el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización aprobado por el Decreto Supremo N.º 085-2007-EF, junto a sus normas modificatorias.

En ese orden de ideas, el artículo 62º del Código Tributario establece el marco normativo que orienta la tramitación del procedimiento de fiscalización a cargo de la Administración Tributaria, advirtiéndose que las acciones que dicha norma habilita incluyen tanto el ejercicio de facultades de carácter discrecional, como el ejercicio de facultades de carácter reglado.

El control de legalidad de las facultades regladas se realiza mediante la subsunción de los hechos acaecidos en la realidad y su grado de compatibilidad con la normativa que guía la actuación de la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización.

Por ejemplo, si un contribuyente solicita una prórroga ante un requerimiento de información, la Administración Tributaria cuenta con un marco normativo que le indica de forma precisa cómo debe responder ante dicha solicitud. A modo de ejemplo, el sentido de su decisión se encontrará predeterminado en función a la fecha de presentación de la solicitud de prórroga y los días de extensión solicitados.

En cambio, el control de las facultades de carácter discrecional reviste un mayor grado de complejidad, en tanto la actuación de la Administración Tributaria encuentra respaldo en normas de carácter difuso que no delimitan de forma exacta el marco

normativo que valida las actuaciones acaecidas durante el procedimiento de fiscalización. ¿Ello quiere decir que el procedimiento de fiscalización se sustrae a la aplicación del principio de legalidad?

La respuesta es negativa, en tanto el otorgamiento de facultades discrecionales exige que la Administración Pública adopte las medidas necesarias para resguardar que el ejercicio discrecional de sus facultades no encubra actuaciones arbitrarias, siendo que, en última instancia, es preciso acotar que el artículo IV del Título Preliminar del Código Tributario exige que cuando se faculte a la Administración Tributaria a actuar de forma discrecional, dicha entidad deberá optar por aquella decisión que resulte más conveniente al interés público.

Ahora bien, es importante resaltar que la toma de decisiones en base a lo que resulte más conveniente con el interés público no implica que tales decisiones deban encontrarse supeditadas al resultado que resulte más beneficioso para el interés recaudatorio del Estado.

En realidad, la decisión que se adopte debe ser aquella que permita a los contribuyentes efectuar el pago de sus tributos conforme a una declaración que podrá ser revisada por la Administración Tributaria dentro de un procedimiento administrativo garantista, quien decidirá sobre la base del acervo probatorio ofrecido en la debida oportunidad procedimental.

1.2.2 Principio del debido procedimiento

El procedimiento de fiscalización debe llevarse a cabo conforme a los principios reconocidos en el artículo 139° de la Constitución. En efecto, todo procedimiento debe concluir con una resolución debidamente motivada que guarde respeto irrestricto al derecho a la tutela jurisdiccional y al debido proceso.

En ese orden de ideas, Huapaya Tapia (2019) expone que el debido procedimiento administrativo es un derecho que deriva del debido proceso, cuya aplicación debe ser adecuada a las particularidades de la función administrativa (p. 146).

A título ilustrativo, en la Sentencia correspondiente al Expediente N.° 8957-2006-PA/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado que: “el debido proceso en sede administrativa importa un conjunto de derechos y principios que forman parte de un

contenido mínimo, y que constituyen las garantías indispensables con las que cuenta el administrado frente a la Administración”.

En dicho contexto, el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General establece con carácter enunciativo cuáles son las garantías que asisten a los administrados como parte del debido procedimiento, incluyendo así a prerrogativas tales como el derecho a ser notificado, a tener acceso al expediente, a refutar los cargos imputados, a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios, a ofrecer y a producir pruebas, a solicitar el uso de la palabra cuando corresponda, a obtener una decisión motivada y fundada en derecho emitida por autoridad competente dentro de un plazo razonable y a impugnar las decisiones que los afecten.

Al respecto, es preciso indicar que el trámite del procedimiento de fiscalización no resulta ajeno al cumplimiento de las garantías que integran el derecho al debido procedimiento; por el contrario, el numeral 2 del artículo 109° del Código Tributario sanciona con nulidad a los actos administrativos que sean dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legalmente establecido.

A modo de ejemplo, un procedimiento de fiscalización atenta contra el derecho al debido procedimiento; y, por ende, ameritaría que se declare la nulidad de todo lo actuado, si se acredita que el contribuyente no fue notificado con los requerimientos de información a través de los cuales se imputan los reparos formulados por la Administración Tributaria.

En efecto, en el escenario propuesto se restringe de forma arbitraria la oportunidad de ofrecer los descargos correspondientes a los reparos formulados por la Administración Tributaria, limitándose así el derecho a ofrecer medios probatorios durante la tramitación del procedimiento administrativo, configurando entonces el acaecimiento de una circunstancia que ocasionaría la nulidad de todo lo actuado en tal procedimiento.

1.2.3 Principio de razonabilidad

Durante la tramitación del procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria puede adoptar decisiones de carácter discrecional cuyo objetivo es corroborar si las obligaciones tributarias de los contribuyentes se encuentran correctamente determinadas; o si, por el contrario, es menester formular reparos que corrijan las inconsistencias detectadas al evaluar la autodeterminación practicada por el contribuyente.

Ahora bien, la toma de decisiones con base en la discrecionalidad de la Administración Tributaria no resulta exenta de un debido control de juridicidad, dado que tales decisiones deben ser permanentemente evaluadas bajo el cariz del principio de razonabilidad. En línea con lo expuesto, Martínez Estay y Zúñiga Urbina (2011) sostienen que:

Hablar de razonabilidad en el Derecho supone analizar si las soluciones a los conflictos de relevancia jurídica son o no “razonables”, o sea, si las “razones” que hay detrás de aquéllas son o no ajustadas a la razón, y no producto de meras apreciaciones subjetivas reactivas a sentimientos, impresiones o gustos personales. (p. 200)

En ese orden de ideas, el Tribunal Constitucional a través de la sentencia recaída en el Expediente N.º 0090-2004-AA/TC ha precisado que las decisiones administrativas de carácter discrecional no avalan la adopción de decisiones arbitrarias que escapen de las reglas de la crítica racional.

A mayor abundamiento, Gamba Valega (2004) sostiene que ante la ausencia de parámetros normativos que indiquen a la Administración cuál es la decisión que debe adoptar, el control debe efectuarse en base a los principios de razonabilidad, proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad (p. 9).

¿Existe vinculación entre el principio de razonabilidad y la actuación de medios probatorios en el procedimiento de fiscalización? La respuesta es afirmativa.

En principio, es importante establecer que los contribuyentes tienen especial interés en demostrar que sus obligaciones tributarias se encuentran correctamente determinadas, evitando así la imputación de cualquier tipo de omisión o infracción tributaria.

Para lograr dicho cometido resulta trascendental que la Administración Tributaria emita sus requerimientos otorgando un plazo lo suficientemente razonable para dar cumplimiento a lo solicitado, atendiendo a la complejidad y al volumen de la información requerida.

Asimismo, la evaluación de los medios probatorios aportados al procedimiento también debe ser realizada atendiendo a los parámetros del principio de razonabilidad, exigiendo la presentación de documentación que un contribuyente diligente debería

conservar y/o generar en aras de demostrar la correcta determinación de sus obligaciones de índole tributario.

En consecuencia, cada medida implementada por la Administración Tributaria durante la tramitación del procedimiento de fiscalización debe ser evaluada desde la perspectiva del principio de razonabilidad, analizando el tipo de información solicitada y las circunstancias inherentes al caso específico para justificar la razonabilidad de las decisiones que se adopten durante la tramitación del referido procedimiento.

1.2.4 Principio de verdad material

De acuerdo a lo señalado en el numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley N.º 27444, el principio de verdad material exige que la autoridad administrativa competente verifique plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual se deben efectuar todas las diligencias de carácter probatorio que correspondan, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

Comentando dicho principio, Jiménez Murillo (2011) sostiene que: “Los hechos son los que priman ante las simples argumentaciones. Los hechos deben ser materia de probanza y, en dicha etapa, ellos deben ser verificados antes que la autoridad administrativa tome una decisión en el caso concreto” (p. 202).

La aplicación del principio de verdad material durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización es innegable, en tanto la finalidad del aludido procedimiento es constatar si la determinación de las obligaciones tributarias ha sido realizada de forma prolija, siendo menester que las decisiones adoptadas en el marco de dicho procedimiento encuentren sustento en base a hechos efectivamente acreditados.

Sobre el particular, consideramos que tanto los contribuyentes como la Administración Tributaria deberían encargarse de efectuar diligencias de carácter probatorio que acrediten la veracidad de los hechos sometidos a auditoría durante el procedimiento de fiscalización, siendo que la búsqueda de la verdad material tendría que ser producto de una colaboración constante entre ambas partes involucradas.

Siendo ello así, el principio de verdad material obliga a la Administración Tributaria a realizar diligencias de carácter probatorio en caso considere que la

información ofrecida por los contribuyentes resulta insuficiente para sustentar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En ese sentido, la Administración Tributaria no debería supeditar el alcance de su evaluación a los medios probatorios que ofrezca el contribuyente, sino que debería contrastar dicha documentación con la información que adquiriera a partir de la ejecución de diligencias adicionales como los cruces de información con otras entidades estatales o la emisión de requerimiento a terceros, todo ello a fin de constatar si los hechos declarados por el contribuyente cuentan con sustento fáctico.

1.3 De los procedimientos regulados en el Código Tributario

Si bien la Ley del Procedimiento Administrativo General establece pautas que resultan aplicables a todo tipo de procedimientos, ello no impide que se establezcan procedimientos de carácter especial en función a la especificidad de la materia regulada.

Sobre el particular, Morón Urbina (2014), comenta que:

La realidad de la gestión pública conduce lógicamente a regímenes propios para cada actividad administrativa justificadamente diferenciada, de tal suerte que no se puede identificar, por ejemplo, la estructura del procedimiento para la obtención de una licencia de construcción con la del procedimiento disciplinario ni con la del tributario. (p. 705)

Bajo dicha premisa, las disposiciones de la Ley del Procedimiento Administrativo General son aplicables con carácter supletorio, en tanto se encuentre justificada la prevalencia de las normas procedimentales reguladas de forma específica en el Código Tributario y normas complementarias.

En efecto, no se debe perder de vista que la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario permite la aplicación de normas distintas a las tributarias, en tanto dichas normas no se opongan o desnaturalicen a las disposiciones de carácter tributario.

Al respecto, Gamba Valega (2004) sostiene que si bien la materia tributaria ostenta una especificidad que podría justificar una regulación distinta a la normativa administrativa de carácter general, ello no implica que las normas tributarias se aparten de los principios y garantías mínimas reconocidas en beneficio de los administrados,

advirtiendo que existe un núcleo básico en la Ley del Procedimiento Administrativo General contra el que no se debería establecer disposiciones en sentido contrario (p. 21).

En efecto, la tramitación de procedimientos de carácter tributario no debe soslayar la aplicación de los principios que resultan inherentes a todo procedimiento administrativo, tales como los principios de legalidad, debido procedimiento, razonabilidad y verdad material que se han desarrollado en el acápite precedente, toda vez que un procedimiento que vulnere tales principios indefectiblemente conllevará a la emisión de actos administrativos que podrán ser declarados nulos.

En ese orden de ideas, el artículo 112° del Código Tributario establece que los procedimientos tributarios son el procedimiento de fiscalización, el procedimiento de cobranza coactiva, el procedimiento contencioso - tributario y el procedimiento no contencioso, sin perjuicio de otros procedimientos que sean incorporados a través de una norma con rango de ley.

Ahora bien, para efectos del presente trabajo de investigación se prestará especial atención a las disposiciones aplicables al procedimiento de fiscalización y al procedimiento contencioso - tributario, toda vez que los reparos formulados durante la tramitación del procedimiento de fiscalización constituyen la base sobre la que se forma el aspecto controvertido sometido a litigio durante el desarrollo del procedimiento contencioso - tributario.

1.4 Del procedimiento de fiscalización

De acuerdo al artículo 59° del Código Tributario, los contribuyentes determinan la obligación tributaria a través de la verificación del hecho imponible, señalando tanto la base imponible, como la cuantía del tributo. No obstante, la determinación de la obligación tributaria se encuentra sujeta al control posterior que realiza la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad de fiscalización.

En efecto, si se toma en consideración el rol esencial que cumplen los tributos en el sostenimiento de las cargas públicas es indefectible concluir que la función de determinación de los tributos no puede recaer exclusivamente en los contribuyentes.

Por el contrario, la labor de determinación requiere la intervención de la Administración Tributaria, quien, en protección de interés público asociado al

cumplimiento de la prestación tributaria deberá constatar que las obligaciones declaradas por los contribuyentes se encuentren correctamente determinadas.

Al respecto, Borrero Moro (2012) indica que la facultad de fiscalización o función inspectora es “la principal y más intensiva herramienta jurídica diseñada por el legislador para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios; erigiéndose, hoy día, en el principal presupuesto del cabal cumplimiento del deber de contribuir” (pp. 90-91).

Complementando lo expuesto, De la Vega Rengifo (2012) sostiene que: “Tampoco tendría sentido tener la función de administración de los tributos si es que no es posible la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias creadas por el Estado en virtud de su potestad tributaria” (p. 18)

En ese sentido, a través del procedimiento de fiscalización se corrobora el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, apreciándose que la finalidad de dicho procedimiento es proteger el interés público que se satisface a través del pago de los tributos, siendo que tanto los contribuyentes como la propia Administración Tributaria ostentan especial interés en acreditar tal circunstancia.

En esa línea de pensamiento Lizárraga Ibañez, (2021) sostiene que “la determinación correcta de la obligación tributaria que cada contribuyente debe realizar es de total interés público, ya que a la sociedad le interesa que todas las personas contribuyan con el sostenimiento de las cargas públicas” (p. 669).

En tal sentido, los contribuyentes deben aportar los medios de prueba que acrediten que han cumplido con sus obligaciones tributarias de forma cabal, mientras que la Administración Tributaria debe dirigir la tramitación de dicho procedimiento en estricta protección del interés público, corroborando de forma exhaustiva que las alegaciones formuladas por los contribuyentes durante el desarrollo de la fiscalización cuenten con el debido sustento.

Siendo ello así y con el objetivo de lograr dicho propósito, el artículo 62° del Código Tributario dispone que la Administración Tributaria ejerce su facultad de fiscalización de forma discrecional, gozando de amplias facultades que coadyuven a realizar un análisis pormenorizado de la situación tributaria de cada contribuyente; empero, cautelando que el ejercicio de tales facultades no menoscabe los derechos y

garantías reconocidas en beneficio de los contribuyentes ni que las mismas sean ejercidas en medio de vicios de arbitrariedad.

Lo expuesto en el párrafo precedente resulta de suma trascendencia para el propósito del presente trabajo, toda vez que consideramos que en el referido procedimiento de fiscalización se debe actuar de forma plena todo el material probatorio que sustente la correcta determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, dado que solo así se podrá garantizar la prolijidad de los reparos formulados, los cuales podrán ser impugnados en la vía del procedimiento contencioso - tributario; y, subsecuentemente, a través de la interposición de una demanda en instancia judicial.

1.5 Del respeto a las garantías y derechos de los contribuyentes en el procedimiento de fiscalización

Los derechos y garantías que conforman el principio del debido procedimiento gozan de plena vigencia durante la tramitación del procedimiento de fiscalización.

En dicho contexto, tanto el Código Tributario como el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización establecen de forma enunciativa una serie de derechos y garantías que ostentan los contribuyentes durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización; por ejemplo, los plazos mínimos para presentar la documentación requerida, el derecho a solicitar una prórroga o incluso el no presentar documentación que ya hubiese sido remitida con anterioridad y que se encuentre en poder de la Administración Tributaria.

De acuerdo con lo expuesto, se puede establecer que la Administración Tributaria tiene el deber de conducir el procedimiento de fiscalización asegurando que no se vulneren los derechos de los contribuyentes, asumiendo un rol garantista en la dirección de la fiscalización, cautelando que la tramitación de dicho procedimiento no incurra vicios que podrían acarrear la nulidad de todo lo actuado.

Así, la evaluación referida a la correcta determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes no es un objetivo que resulte incompatible con el respeto de los derechos y garantías que ostentan los sujetos fiscalizados; por el contrario, ambos aspectos debieran ser desarrollados de forma concomitante durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización.

Sin perjuicio de lo expuesto, es preciso indicar que si un contribuyente considera que sus derechos y garantías han sido afectados durante el desarrollo de la fiscalización tiene expedito su derecho a interponer una queja ante el Tribunal Fiscal en los términos regulados en el artículo 155° del Código Tributario, siendo que dicha alternativa fluye del tenor de lo regulado en el último párrafo del artículo 61° del Código Tributario, donde se establece que, en tanto no se haya notificado una resolución de determinación y/o de multa, la queja es la vía correspondiente para discutir el acaecimiento de presuntos vicios incurridos durante la tramitación del procedimiento de fiscalización.

Aunado a lo expuesto, es preciso destacar que dentro de la variada gama de derechos que ostentan los contribuyentes no se encuentra alguno que respalde la presentación de medios probatorios de forma extemporánea, toda vez que dicho proceder se encuentra restringido en virtud de lo regulado en los artículos 141° y 148° del Código Tributario.

1.6 El derecho a ofrecer medios probatorios durante la fiscalización como parte integrante del debido procedimiento

El derecho a ofrecer medios probatorios tiene particular relevancia dentro de la tramitación del procedimiento de fiscalización debido a que su correcto ejercicio permite demostrar que las obligaciones tributarias declaradas han sido correctamente determinadas.

En efecto, durante el procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria emite requerimientos de información a través de los que comunica la existencia de acotaciones que deben ser absueltas por los contribuyentes, quienes deben ofrecer para dichos efectos la documentación de sustento que demuestre el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En principio, es preciso tomar en cuenta que la fiscalización no es un procedimiento estático en el que todas las observaciones formuladas por la Administración Tributaria necesariamente son plasmadas en una resolución de determinación, sin que sea posible rebatir tales observaciones durante el desarrollo de dicho procedimiento.

Por el contrario, el procedimiento de fiscalización es esencialmente dinámico. Es un procedimiento que ofrece a los contribuyentes la posibilidad de ejercer su derecho de

defensa a través de la presentación oportuna de medios probatorios que desestimen los reparos originalmente formulados por la Administración Tributaria.

Bajo dicha óptica, se aprecia que el derecho a ofrecer medios probatorios es una materialización del ejercicio del derecho de defensa que ostenta todo contribuyente, siendo que el pronunciamiento final que emita la Administración Tributaria debe ser consecuencia del análisis de toda la información oportunamente proporcionada por los contribuyentes antes del cierre del procedimiento de fiscalización.

Sobre el particular, León Pinedo (2021) indica que, como parte integrante del derecho al debido procedimiento, la Administración Tributaria debe otorgar a los contribuyentes la oportunidad de ejercer su derecho de defensa mediante el ofrecimiento y actuación de las pruebas que tengan mérito suficiente para desvirtuar los reparos (p. 608).

Así, desde un plano secuencial, en primer lugar los contribuyentes tienen derecho a ser informados sobre los reparos que formula la Administración Tributaria. Es importante recalcar que dicha comunicación necesariamente debe ser realizada antes de la emisión de los valores que dan cierre al procedimiento de fiscalización. En efecto, solo así se garantiza el pleno ejercicio del derecho de defensa mientras el procedimiento de fiscalización se encuentra en trámite.

En efecto, no es jurídicamente admisible que la Administración Tributaria modifique la obligación tributaria inicialmente determinada por los contribuyentes si es que no otorga la posibilidad de defenderse de tales acotaciones, comunicando sus reparos a través de la notificación de los requerimientos respectivos.

Asimismo, al cierre del procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria no puede formular reparos inéditos; por el contrario, todas las observaciones que sean plasmadas en una resolución de determinación deben encontrar respaldo en los requerimientos de información que han sido cursados durante el trámite del procedimiento de fiscalización.

A mayor abundamiento, el Tribunal Fiscal tiene una sólida línea jurisprudencial que ratifica que es esencial que los contribuyentes ejerzan válidamente su derecho de defensa dentro del procedimiento de fiscalización.

A título ilustrativo, en la Resolución N.º 06601-8-2020, el Tribunal Fiscal ha señalado lo siguiente:

El contribuyente tiene derecho a que la fiscalización se lleve a cabo de tal manera que se permita ejercer su derecho de defensa, para lo cual la labor de la Administración debe ser lo más clara y precisa, de tal forma que el contribuyente tome conocimiento de los reparos que le son efectuados, de lo contrario puede verse limitado a ofrecer las pruebas pertinentes que puedan justificar tales hechos, todo ello con el fin que el contribuyente acredite el cumplimiento de sus obligaciones.

Así, la formulación precisa de los reparos acotados por la Administración Tributaria permite a los contribuyentes ejercer de forma plena su derecho de defensa durante el procedimiento de fiscalización y es uno de los principales parámetros que se deben evaluar a efectos de corroborar si dicho procedimiento ha sido dirigido respetando las garantías inherentes al debido procedimiento.

En ese orden de ideas, deviene en arbitrario y contraproducente detenerse a evaluar si el contribuyente aportó sus medios probatorios de forma oportuna cuando de forma preliminar se advierte que fue la propia Administración Tributaria quien limitó el ejercicio del derecho de defensa como consecuencia de haber formulado sus reparos de forma inconsistente.

En adición a ello, es preciso acotar que el ejercicio efectivo del derecho de defensa de los contribuyentes guarda estrecha relación con la búsqueda de la verdad material y el interés público que se protege a través del ejercicio de la facultad de fiscalización.

Ahora bien, tal interés público no se protege en función al resultado que resulte más atractivo desde una perspectiva recaudatoria ni atendiendo al escenario en el que se genere un mayor ahorro tributario en beneficio de los contribuyentes; por el contrario, el interés público se salvaguarda mediante la tramitación de un procedimiento de fiscalización en el que todas las actuaciones tiendan a corroborar si la determinación de las obligaciones tributarias ha sido correctamente efectuada, siendo que para lograr dicho objetivo es esencial que los contribuyentes aporten su material probatorio de forma oportuna.

Así, dado que resulta fundamental que los contribuyentes se encuentren en la posibilidad real de ofrecer sus descargos a las acotaciones planteadas, se impone a la Administración el deber de formular sus reparos de manera clara y precisa, evaluando de forma analítica y con juicio crítico toda la documentación que los contribuyentes ofrezcan

oportunamente en cumplimiento de los requerimientos cursados durante la tramitación del procedimiento de fiscalización.

Adicionalmente, es menester apuntar que el otorgamiento de un plazo razonable para atender los requerimientos de información cursados por la Administración Tributaria coadyuva al ejercicio pleno del derecho de defensa, toda vez que resultaría ineficiente referirse al cumplimiento de dicho parámetro cuando los plazos otorgados para dar cumplimiento a lo solicitado por la Administración no respetan los principios de razonabilidad y proporcionalidad.

En efecto, el ejercicio del derecho de defensa no puede ser validado atendiendo a criterios estrictamente formales que distorsionen la finalidad perseguida con la tramitación del procedimiento de fiscalización, sino a través de criterios de carácter sustantivo que conlleven a demostrar que el contribuyente conocía los reparos formulados por la Administración Tributaria y; que pese al otorgamiento de un plazo razonable para entregar la información solicitada, optó por no presentar sus medios probatorios de forma oportuna, asumiendo entonces las consecuencias derivadas de dicho incumplimiento.

1.7 Respecto a los límites constitucionales al ejercicio de derechos en sede administrativa

Al respecto, es preciso indicar que ningún derecho reviste carácter irrestricto o ilimitado; por el contrario, todo derecho debe ser ejercido en armonía con el conjunto de principios y valores que integran nuestro texto constitucional.

Al respecto, Tórtora Aravena (2010) comenta que: “Los Derechos Fundamentales no son absolutos ni ilimitados, sino que en verdad se encuentran sometidos a una serie de restricciones o limitaciones que provocan que su titular no pueda ejercer válidamente una determinada prerrogativa en ciertas circunstancias” (párr. 5).

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional mediante la sentencia recaída en el Expediente N.º 0004-2010-PI/TC ha reconocido que:

Los derechos fundamentales no son absolutos sino relativos, es decir, que el contenido de cada derecho fundamental no es definitivo, sino que en cada caso concreto se va a definir en función de las circunstancias específicas y de los grados de restricción y satisfacción de los derechos o bienes constitucionales que se encuentren en conflicto.

Dicho aspecto además se encuentra reconocido por el artículo 103° de la Constitución Política al afirmar que el referido texto constitucional no ampara el abuso del derecho.

En ese sentido, los derechos y garantías reconocidas en beneficio de los contribuyentes también se encuentran sujetos a límites constitucionales que cautelan que su ejercicio no distorsione el contenido de las potestades otorgadas a la Administración Tributaria para fiscalizar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Así, los derechos de los contribuyentes deben ser ejercidos de conformidad con el principio de buena de procedimental reconocido en el numeral 1.8 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual dispone que todos los partícipes del procedimiento realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe, precisando que ninguna regulación del procedimiento administrativo puede interpretarse de modo tal que ampare alguna conducta que atente contra la buena fe procedimental.

A propósito de la buena fe en materia tributaria, Bergstein (2019) indica que ello “involucra una comparación de conductas, entre la conducta adoptada por el contribuyente (o la Administración) en el caso concreto y la conducta que debiera ser idealmente practicada o esperada conforme a las expectativas ordinarias en casos semejantes” (p. 42).

En tal contexto, si se parte de la premisa que el objetivo que se persigue a través del procedimiento de fiscalización es corroborar que las obligaciones tributarias han sido debidamente liquidadas, aspecto que, a su vez, permite evaluar si se contribuyó de forma justa con el sostenimiento de las cargas públicas, es menester advertir que para lograr dicho cometido se requiere que durante la tramitación del procedimiento de fiscalización ambas partes involucradas colaboren de forma activa y coordinada en el esclarecimiento de los hechos sujetos a revisión.

A tal efecto, se considera que un procedimiento de fiscalización de carácter garantista no exime a los contribuyentes de ejercer sus derechos dentro del marco de la buena fe, cumpliendo a cabalidad con su deber de colaboración de forma oportuna frente al ejercicio de la facultades ejercidas por la Administración Tributaria.

Como consecuencia de ello, si bien los contribuyentes tienen el derecho de ser debidamente informados sobre las acotaciones formuladas por la Administración

Tributaria, a efectos de ejercer su derecho de defensa y aportar los medios probatorios que desvirtuen tales reparos, tal prerrogativa no puede ser ejercida de forma ilimitada, sino que debe ser realizada en la debida oportunidad procedimental, permitiendo así que la función fiscalizadora se ejerza de forma plena y eficaz.

Siendo ello así, se infiere que la principal restricción asociada al ejercicio de los derechos que ostentan los contribuyentes durante la tramitación del procedimiento de fiscalización es el referido al plazo que se les otorga para presentar sus medios probatorios, el cual debe ser razonable en cuanto a su extensión, mas no ilimitado respecto a la oportunidad en la que se deben ofrecer los medios probatorios requeridos durante la tramitación de dicho procedimiento.

En línea lo expuesto, Zolezzi Moller, como se citó en Huamaní Cueva (2013), comenta que dicha restricción: “tiene como fundamento el evitar que el contribuyente se reserve el derecho de presentar la documentación, que generalmente está en su poder, cuando lo considere conveniente, incumpliendo con la obligación de facilitar las labores de fiscalización” (p. 1132).

En efecto, si bien los contribuyentes tienen el derecho de presentar todos los medios probatorios que estimen pertinentes, dicha acción debe ser realizada en la forma y oportunidad debida, sin obstruir el ejercicio de la facultad de fiscalización a cargo de la Administración Tributaria.

1.8 De los deberes de los contribuyentes regulados en el Código Tributario

La situación jurídica que ostenta un contribuyente no solo incluye una gama de derechos que deben ser respetados por la Administración Tributaria, sino que además involucra una serie de obligaciones que se deben cumplir en su calidad de parte integrante de la relación jurídico - tributaria.

Dichas obligaciones incluyen tanto los deberes sustantivos que se relacionan directamente con el pago del tributo, así como deberes de carácter formal que viabilizan el ejercicio de las facultades conferidas a la Administración Tributaria.

Sobre el particular, Bravo Cucci (2010) comenta que los deberes formales tienen origen legal que involucran el cumplimiento de prestaciones de hacer, no hacer y de dar, cuyo objeto consiste en facilitar la labor de fiscalización a través del control del cumplimiento de la obligación tributaria (pp. 333-334).

En esa perspectiva, el artículo 87° del Código Tributario establece de forma enunciativa una lista de deberes cuyo cumplimiento corresponde a los contribuyentes, siendo que sobre dicho extremo Robles Moreno et al. (2009) precisa que: “el universo de deberes formales no debe ser entendido como circunscrito al referido artículo, en tanto existen otras normas que disponen otros deberes adicionales a los nombrados” (p. 529).

Para propósito del presente trabajo se considera conveniente prestar atención a lo regulado en los numerales 5 y 6 del artículo 87° del Código Tributario, dado que su contenido se relaciona directamente con la dinámica probatoria que acaece durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización.

Así, el numeral 5 del artículo 87° del Código Tributario establece que los contribuyentes deben presentar o exhibir declaraciones, informes, libros de actas, registros contables, así como cualquier otra documentación relacionada con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias.

En esa misma línea, el numeral 6 del artículo 87° del Código Tributario obliga a los contribuyentes a proporcionar la información que sea requerida por la Administración Tributaria, ya sea que se encuentre vinculada a sus actividades como deudor tributario o a las actividades de terceros con los que guarde relación.

Como se observa, durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización, los contribuyentes se encuentran obligados a proporcionar la información solicitada por la Administración Tributaria, en tanto y en cuanto dicha información se encuentra vinculada con hechos sujetos a tributación.

Así, si bien los contribuyentes se encuentran obligados a proporcionar la información que le sea requerida, dicha solicitud solo debe encontrarse referida a aspectos de relevancia tributaria, siendo este el umbral que permitirá evaluar la razonabilidad de las acciones desplegadas por la Administración Tributaria.

1.9 El deber de contribuir desde una perspectiva constitucional

El deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas es un principio de nuestro texto constitucional y se construye a partir de la concepción del Estado Peruano como un Estado Social y Democrático de Derecho, según lo previsto en el artículo 43° de la Constitución Política del Perú.

En efecto, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el expediente N.º 0004-2004-AI/TC ha precisado que: “Es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula que reconoce al Estado peruano como un Estado Social de Derecho”.

Bajo el enfoque de un Estado Social y Democrático, el Estado tiene el deber de asumir un rol activo frente a la necesidad de consagrar a la dignidad del ser humano como fin supremo de la organización estatal, siendo que dicho objetivo puede ser alcanzado a través de prestaciones de carácter positivo que se financian mediante el cobro de los tributos.

En ese orden de ideas, el Tribunal Constitucional desarrolla el contenido del deber de contribuir a partir del principio de solidaridad debido a que los tributos permiten al Estado obtener recursos que serán destinados al cumplimiento de fines constitucionalmente valiosos, lo que en definitiva exige que cada ciudadano se encuentre en la obligación de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, dentro de lo que razonablemente le resulte exigible atendiendo a su capacidad contributiva.

Ahora bien, desde la perspectiva de los contribuyentes, el deber de contribuir ya no se limita únicamente a la realización de una prestación de carácter pecuniario canalizada a través del pago de los tributos.

A modo de ejemplo, el Tribunal Constitucional a través de la Sentencia recaída en el Expediente N.º 06089-2006-PA/TC ha establecido que si bien la función principal del tributo es recaudar fondos para financiar necesidades sociales, ello no impide que dicha figura sea instrumentalizada para dar cumplimiento a otros fines que también resultan constitucionalmente valiosos.

En efecto, el rol del contribuyente no se agota en su calidad de deudor tributario, sino que además exige que adopte una actitud proactiva que facilite el cumplimiento de las facultades otorgadas a la Administración Tributaria, todo ello con la finalidad de coadyuvar a que todos los integrantes de la comunidad participen de forma equitativa en el sostenimiento de las cargas públicas.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional, a través de la Sentencia recaída en el Expediente N.º 06626-2006-PA/TC ha señalado que “el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, concebido según el concepto de libertades

negativas propio del Estado Liberal, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, los cuales se convertirán en verdaderas obligaciones jurídicas”.

En ese sentido, los contribuyentes no solo deben afrontar el pago de los tributos, sino que además deben colaborar en el desarrollo de las actividades de control que lleva a cabo la Administración Tributaria, ya sea a través de la presentación de las declaraciones juradas de carácter informativo, mediante el uso de herramientas telemáticas que transmitan información con relevancia tributaria o a través de la puesta a disposición de la información que sea solicitada durante el procedimiento de fiscalización.

Siendo ello así, y con referencia al tema objeto de estudio, es menester colegir que la presentación de medios probatorios en el procedimiento de fiscalización sin lugar a dudas es la principal manifestación del deber de colaboración en los términos expuestos por el Tribunal Constitucional, dado que la puesta a disposición de dicho acervo probatorio facilita y viabiliza la labor de auditoría a cargo de la Administración Tributaria.

1.10 El deber de colaboración de los contribuyentes en el procedimiento fiscalización

Durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización, los contribuyentes tienen el deber de colaborar con la Administración Tributaria en el ejercicio de la facultad de fiscalización que se canaliza a través de los procedimientos de fiscalización.

Para dichos efectos, los contribuyentes deben cumplir con atender los requerimientos de información y adjuntar los medios probatorios que demuestren el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Por ende, tal deber de colaboración con la Administración Tributaria se materializa a través de la entrega oportuna de los medios probatorios requeridos durante la fiscalización.

Sobre el particular, la Corte Suprema, a través de la Sentencia de Casación N.º 17677-2015, ha precisado que “Resulta manifiesto que el ejercicio de la facultad de fiscalización por parte de la autoridad tributaria tiene como contraparte para el deudor tributario o terceros la obligación de presentar o exhibir los documentos requeridos, así como la información solicitada”.

En opinión de la Corte Suprema, el correcto ejercicio de la facultad de fiscalización presupone que los contribuyentes cumplan de forma cabal con su deber de colaboración, a través de la puesta a disposición de la documentación que se encuentre vinculada a hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, ya que de dicha manera la Administración Tributaria se encontrará expedita a efectuar un análisis completo de los aspectos revisados durante el referido procedimiento de fiscalización.

En dicho contexto, si bien la Administración Tributaria puede acceder a información relacionada a los libros y registros contables que ya se encuentran almacenados en sus sistemas o incluso realizar cruces de información con terceros, no se debe perder de vista que la información de carácter sustancial que permitirá evaluar si la obligación tributaria fue correctamente determinada finalmente se encuentra conformada por la documentación que se genera dentro la propia actividad comercial de los contribuyentes, quienes se encuentran en la obligación de proporcionar dicha documentación cuando sea solicitada por la Administración Tributaria a través de los requerimientos de información correspondientes.

1.11 Con relación a la carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización

El ofrecimiento de medios probatorios es el aspecto de mayor relevancia durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización. En base a las pruebas que se actúen en dicha etapa se formulan las acotaciones que finalmente son plasmadas en las Resoluciones de Determinación y Multa, cuya impugnación da inicio al procedimiento contencioso - tributario.

En efecto, la Administración Tributaria formula requerimientos de información; y, a partir de la documentación recabada, proyecta observaciones preliminares. Estas observaciones preliminares son comunicadas a los contribuyentes mediante la notificación de diversos requerimientos, los cuales deben ser absueltos adjuntando la documentación de sustento que resulte pertinente para desvirtuar las acotaciones formuladas por el órgano inspector.

En dicho contexto, y con relación a la carga de prueba, se observa que el artículo 196° del Código Procesal Civil establece que la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos.

Asimismo, el numeral 173.2 del artículo 173° de la Ley N.° 27444 establece que corresponde a los administrados aportar pruebas mediante la presentación de documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas, o aducir alegaciones.

Complementando lo expuesto, Devis Echandía (2019) ha precisado que la carga de la prueba es:

La regla de juicio por medio de la cual se le indica al juez cómo debe fallar cuando no encuentre en el proceso pruebas que le den certeza sobre los hechos que deben fundamentar su decisión, e indirectamente establece a cuál de las partes le interesa la prueba de tales hechos para evitarse las consecuencias desfavorables (p. 407).

Ahora bien, no resulta pacífico asimilar la noción de carga de la prueba desarrollada en el plano procesal a la tramitación del procedimiento de fiscalización correspondiente al ámbito tributario.

Inicialmente se advierte que, a diferencia de un proceso judicial donde la controversia debe ser sometida a la decisión de un tercero imparcial, en el procedimiento de fiscalización dicha noción de imparcialidad se matiza cuando la conducción del referido procedimiento se encuentra a cargo de la propia Administración.

En adición a ello, podría incluso asumirse que la Administración Tributaria en realidad tiene la condición de órgano instructor de la fiscalización y técnicamente no califica como una de las partes intervinientes en dicho procedimiento, por lo que sobre dicha entidad no debería recaer ningún tipo de carga probatoria.

Al respecto, se aprecia que tal enfoque es excesivamente formalista y no ofrece un motivo determinante para concluir que la carga de la prueba recae exclusivamente en los contribuyentes; por el contrario, resulta primordial que se analicen las características inherentes al procedimiento de fiscalización a efectos de dilucidar a quién se le debe asignar la carga probatoria de desvirtuar los reparos formulados.

Sobre el particular, en opinión de Lizárraga Ibañez (2021), en el procedimiento de fiscalización la carga de la prueba tiene carácter residual y recae sobre la parte que se encuentra en mejor situación de acreditar los hechos contenidos en la obligación tributaria, sea porque tiene mejor acceso a la información requerida, debido a que le resulta menos costoso acceder a dicha información o en atención a que se encuentra en mejor capacidad técnica de probar los sujetos a análisis (p. 679).

En línea con lo expuesto, consideramos que la asignación de la carga probatoria en el procedimiento de fiscalización se debe construir a partir de la teoría de la carga de la prueba dinámica, máxime cuando la evaluación que realiza la Administración Tributaria involucra el estudio de documentación que principalmente se genera durante el desarrollo de las actividades comerciales del contribuyente fiscalizado.

A mayor abundamiento, el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente N.º 01776-2004-AA/TC ha señalado que: “Es necesario plantear nuevas reglas de reparto de la imposición probatoria, haciendo recaer el onus probandi sobre la parte que está en mejores condiciones profesionales, técnicas o fácticas para producir la prueba respectiva”.

Cabe precisar que la documentación requerida durante la fiscalización no se limita a la presentación de comprobantes de pago y libros contables, sino que además engloba información de carácter societario y comercial que se va generando durante el ejercicio fiscalizado y que incluso podría corresponder a ejercicios anteriores, en tanto su presentación muestre indicios que razonablemente acrediten la realización de hechos con relevancia tributaria.

En ese sentido, quien se encuentra en mejor posición para acreditar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias es el propio contribuyente, puesto que la información que sustenta la correcta determinación de sus tributos se genera dentro de su propia actividad comercial y; por ende, dicha documentación debería encontrarse a su disposición.

En efecto, no se debe perder de vista que el procedimiento de fiscalización se estructura en base a la declaración jurada presentada por los contribuyentes, por lo que dichos sujetos deben encontrarse en la capacidad de demostrar que la información declarada es una fiel representación de los hechos realmente acaecidos; o, caso contrario, deben afrontar las consecuencias derivadas de declarar información que no responde con veracidad al cumplimiento de sus obligaciones de índole tributaria.

1.12 Consecuencias de la no presentación de medios probatorios y su relación con el principio de impulso de oficio

Complementando el enfoque vinculado a la carga de prueba, es importante identificar cuál de las partes intervinientes en el procedimiento de fiscalización obtendría

consecuencias desfavorables como consecuencia de la no actuación oportuna de sus medios probatorios.

En efecto, ¿qué sucedería si un contribuyente no presenta ninguna prueba ante el requerimiento formulado por la Administración Tributaria?

En principio, los reparos que no son debidamente sustentados serán incluidos en la Resolución de Determinación que se emite para finalizar el procedimiento de fiscalización. Por ende, es el contribuyente quien directamente asume las consecuencias desfavorables derivadas de su falta de diligencia en torno a la presentación de los medios probatorios que acreditan la correcta determinación de sus obligaciones tributarias.

No obstante, en el escenario propuesto, podría alegarse que la Administración Tributaria además debería recabar medios probatorios adicionales, cursando requerimientos de información a sujetos distintos al contribuyente en cumplimiento del principio de impulso de oficio.

Al respecto, el numeral 1.3 del artículo IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General señala que las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento, ordenando la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.

Comentando el referido artículo, Morón Urbina (2014) sostiene que: “El fundamento del deber de oficialidad aparece en la necesidad de satisfacer el interés público inherente, de modo directo o indirecto, mediato o inmediato, en todo procedimiento administrativo” (p. 73).

En ese orden de ideas, si a través del procedimiento de fiscalización se busca satisfacer el interés público vinculado al deber de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas, es contraproducente que dicho procedimiento finalice en base a conclusiones que se sustentan a partir de la inacción imputable al contribuyente, sin que se realice ninguna diligencia adicional a cargo de la Administración Tributaria.

En tal escenario, Lizárraga Ibañez (2021) advierte que la fiscalización se apartaría del interés público que se busca proteger a través de dicho procedimiento, en tanto las autoridades tributarias únicamente actuarían en función a lo que el contribuyente proporciona como prueba, sin analizar si efectivamente se llega a la verdad material de los hechos (p. 680).

Para resolver dicha cuestión, es menester señalar que la carga de la prueba recae sobre los contribuyentes debido a que se encuentran en mejor posición para acreditar los hechos sujetos a revisión; y, en consecuencia, deben soportar las consecuencias desfavorables que se ocasionan como consecuencia de la no actuación de sus medios probatorios, ya sea porque no presenta dichas instrumentales o porque las presenta fuera del plazo otorgado para dicho propósito.

Ahora bien, dicho razonamiento no debe conllevar a legitimar una actuación pasiva de parte de la Administración Tributaria; por el contrario, en aplicación del principio de impulso de oficio, dicha entidad debe asumir una actitud proactiva en tutela de las garantías inherentes al debido procedimiento, adoptando las medidas que resulten necesarias para evitar que el procedimiento de fiscalización se paralice o dilate, ya sea por causas atribuibles a la propia Administración Tributaria o incluso que sean imputables a los contribuyentes.

En ese sentido, el principio de impulso de oficio exige a la Administración Tributaria que sea expeditiva en la formulación de sus requerimientos y en la absolución de los mismos, otorgando plazos adecuados para que los contribuyentes recaben la información solicitada, concluyendo el procedimiento de fiscalización dentro de un plazo que resulte razonable en atención al volumen y características del procedimiento que se lleva a cabo.

La dirección eficiente del procedimiento de fiscalización no implica que la carga probatoria sea atribuible a la Administración Tributaria, mas sí exige que dicha entidad dirija la fiscalización sin afectar las garantías y derechos que ostentan los contribuyentes en su condición de administrados.

Así, si bien el procedimiento de fiscalización debe extenderse durante el plazo que resulte necesario para evaluar de forma exhaustiva el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, ello no implica que los contribuyentes toleren procedimientos que se dilatan de forma injustificada debido a la inacción imputable a la Administración Tributaria.

Ello acaece, por ejemplo, cuando ya ha vencido el plazo para que la Administración Tributaria solicite información a los contribuyentes y aun así no se emiten los actos administrativos que dan por concluida la fiscalización, pese a que la mayor parte de la documentación presentada por los contribuyentes ya ha sido revisada

y analizada al cierre de los requerimientos, advirtiéndose que dicha inacción sí constituye una flagrante vulneración al principio de impulso de oficio.

En ese orden de ideas, la vulneración al principio de impulso de oficio se materializa cuando la Administración Tributaria no tutela que el procedimiento de fiscalización sea tramitado de forma expeditiva, mas no se produce cuando se busca trasladar de forma indebida la carga probatoria que en realidad recae principalmente sobre los contribuyentes.

En dicho contexto, y tras haber dejado sentado que son los contribuyentes quienes tienen la obligación de aportar los medios probatorios que sustentan la correcta determinación de sus obligaciones tributarias, corresponde evaluar qué sucede cuando los contribuyentes omiten colaborar con la Administración Tributaria y no adjuntan sus pruebas durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización y cómo dicha inacción influye en la tramitación del procedimiento contencioso - tributario.

1.13 Efectos de la no presentación oportuna de los medios probatorios según los artículos 141° y 148° del Código Tributario

Como regla general, las pruebas no presentadas durante el procedimiento de fiscalización adquieren la condición de medios probatorios de carácter extemporáneo; y, en consecuencia, no deben ser valorados durante el desarrollo del procedimiento contencioso administrativo, ya sea durante el trámite seguido en la etapa de reclamación o durante la apelación presentada ante el Tribunal Fiscal.

En efecto, el artículo 141° del Código Tributario prescribe que no se admite como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el procedimiento de verificación o fiscalización no hubiese sido presentado y/o exhibido en dicha oportunidad.

En esa misma línea, el artículo 148° del Código Tributario establece que el Tribunal Fiscal no admitirá como medio probatorio la documentación que habiendo sido requerida en primera instancia no hubiera sido presentada y/o exhibida por el deudor tributario.

Comentando ambos dispositivos normativos, Chau Quispe y Garay Malpartida (2013) advierten que:

Para la admisión de pruebas en el procedimiento tributario, el legislador ha adoptado el principio de preclusión, esto es, un procedimiento tributario en el cual el proceso está articulado en diversos períodos o fases dentro de los cuales deben cumplirse uno o más actos determinados, con la consecuencia de que carecen de eficacia aquellos que se cumplan fuera del período que les está asignado. (p. 223)

De la revisión de lo regulado en los artículos 141° y 148° del Código Tributario se colige que, como regla general, no corresponde que se admitan a trámite los medios probatorios que hubiesen sido presentados de forma extemporánea, restricción que se sustenta en el principio de preclusión en el ámbito administrativo.

Con relación a la aplicación del principio de preclusión en sede administrativa, Morón Urbina (1998) comenta que: “La preclusión puede admitirse con algunas salvedades, pues cuando la realidad lo justifique, podrán considerarse actuaciones procesales fuera de término siempre que ellas colaboren con el interés público” (sección ¿Cabe la preclusión en el procedimiento administrativo?)

En dicho sentido, resulta menester indicar que la regla de preclusión en el procedimiento contencioso - tributario peruano es flexible, en tanto existen diversas excepciones que se han incorporado en la regulación prevista en el Código Tributario.

En efecto, el principio de preclusión en el ámbito tributario se ve matizado en función a circunstancias que evidencian una menor afectación al interés público que se pretende tutelar a través del procedimiento de fiscalización, es decir, cuando el perjuicio que se deriva de una incorrecta determinación de las obligaciones tributarias se encuentra mitigado o controlado por la propia Administración Tributaria.

Así, se observa que los medios probatorios extemporáneos se deben admitir a trámite cuando los valores emitidos al concluir el procedimiento de fiscalización no generan deuda tributaria. Incluso los medios probatorios son admitidos a trámite pese a la existencia de una deuda tributaria, en tanto la misma se encuentre cancelada o afianzada por el deudor tributario al momento de interponer el recurso de reclamación o apelación.

En dicho escenario, y ratificando la validez de las restricciones de carácter procedimental reguladas en los artículos 141° y 148° del Código Tributario, consideramos necesario establecer medidas adicionales que otorguen mayor protección a

las garantías de los contribuyentes durante la tramitación del procedimiento de fiscalización.

A modo de ejemplo, se sugiere una modificación de la redacción del texto previsto en el artículo 75° del Código Tributario, el cual regula el requerimiento de conclusiones emitido antes de la finalización del procedimiento de fiscalización.

Bajo el tenor actual de dicha norma, la emisión de dicho requerimiento resulta ser opcional, quedando supeditada a la evaluación que efectue la Administración respecto a la complejidad de los casos evaluados por dicha entidad.

Siendo ello así, dado que la respuesta a dicho requerimiento de conclusiones es la última oportunidad formal para ofrecer descargos durante la tramitación del procedimiento de fiscalización, consideramos que su emisión debería ser obligatoria en todos los procedimientos tramitados ante la autoridad tributaria, a fin que todos los contribuyentes cuenten con la oportunidad de ofrecer la documentación probatoria que desvirtúe las acotaciones plasmadas en dicho requerimiento de conclusiones, asumiendo además las consecuencias negativas que podrían generarse durante la tramitación del procedimiento contencioso - tributario.

Incluso, atendiendo al uso de herramientas telemáticas, podría evaluarse la posibilidad de diseñar un formato de requerimiento que válidamente asegure la trazabilidad entre la documentación solicitada por la Administración y aquella que fue oportunamente presentada durante la fiscalización, para así determinar con exactitud qué documentación no deberá ser admitida a trámite como consecuencia de las restricciones previstas en los artículos 141° y 148° del Código Tributario.

Nótese que las medidas planteadas pretenden reforzar las garantías de los contribuyentes durante la tramitación del procedimiento de fiscalización, estableciendo reglas claras y uniformes que deben ser respetadas en la tramitación del procedimiento contencioso – tributario y en la vía judicial.

En efecto, consideramos que la controversia evaluada en el presente trabajo no debe ser solucionada sobre la base de reglas que distorsionan el ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria mediante la incorporación de reglas de carácter procesal que restan preponderancia a la revisión que se efectúa en el ámbito administrativo.

1.14 Inadmisibilidad de los medios probatorios extemporáneos. Antecedentes normativos

El primer Código Tributario peruano fue promulgado a través del Decreto Supremo N.º 263-H de 1966. El artículo 122º de dicho Código solo indicaba que las pruebas que podían ser presentadas por el contribuyente eran la de carácter instrumental, la pericia y las inspecciones efectuadas por la Administración Tributaria, sin formular ninguna precisión respecto a la admisión a trámite de los medios probatorios de carácter extemporáneo.

Cuando entró en vigor el Decreto Ley N.º 25859 del 18 de noviembre de 1992, el entonces vigente artículo 134º del Código Tributario expresamente señaló que los medios probatorios que ostenten la condición de extemporáneos no serían admitidos a trámite en el procedimiento contencioso-tributario.

Cabe añadir que dicha disposición no sufrió una alteración sustancial con la promulgación del Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo N.º 773 del 30 de diciembre de 1993, manteniendo una redacción similar a la ya prevista en el citado Decreto Ley N.º 25859.

Durante la vigencia del aludido Decreto Legislativo N.º 773, el Tribunal Fiscal sostuvo que la regla prevista en el entonces artículo 134º del Código Tributario obligaba a la Administración Tributaria a identificar con certeza qué medios probatorios habían sido presentados durante el procedimiento de fiscalización, a efectos de dilucidar cuáles adquirirían la condición de extemporáneos.

A título ilustrativo, en la Resolución N.º 819-2-1997 se concluyó que: “Al no haber identificado en los Resultados del Requerimiento N.º 051, que sustenta la Resolución de Determinación, aquellas facturas que fueron presentadas, no cabe oponer ante el contribuyente lo establecido en el artículo 134º del Código Tributario”.

Resulta sumamente interesante la postura adoptada por el Tribunal Fiscal en la referida Resolución N.º 819-2-1997, ya que si bien no se descarta que son los contribuyentes quienes tienen la obligación de aportar las pruebas durante el desarrollo de la fiscalización, sí asigna un rol positivo a la Administración Tributaria durante la tramitación de dicho procedimiento, en tanto dicha entidad tiene el deber de verificar qué medios probatorios fueron presentados de forma oportuna a fin de rechazar aquellos medios probatorios que ostenten la condición de extemporáneos.

Tras la derogación del Decreto Legislativo N.º 773, entró en vigencia el Código Tributario actual, aprobado por el Decreto Legislativo N.º 816, cuyo Texto Único Ordenado vigente ha sido aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF.

De lo expuesto se aprecia que los antecedentes normativos del actual artículo 141º del Código Tributario tienen relación directa con el texto publicado en el Decreto Ley N.º 25859.

Asimismo, es preciso acotar que desde la publicación del Decreto Ley N.º 25859, el legislador en materia tributaria incluyó supuestos de excepción que flexibilizaron la admisión a trámite de los medios probatorios de carácter extemporáneo.

En ese sentido, se advierte que dichos cambios en realidad no fueron incorporados con la finalidad de reforzar la aplicación de principios tales como la búsqueda de la verdad material o el impulso de oficio, sino que tales supuestos de excepción se incluyeron para permitir la admisión de medios probatorios extemporáneos en aquellos supuestos en los que la cobranza del importe adeudado al Fisco no se encontraba en riesgo, ya sea porque los valores emitidos no habían generado deuda o porque la deuda discutida ya se encontraba pagada o afianzada.

1.15 Inadmisibilidad de los medios probatorios extemporáneos. Tratamiento en el Derecho comparado

El Modelo de Código Tributario elaborado por el CIAT - Centro Interamericano de Administraciones Tributarias señala que el ofrecimiento y actuación de las pruebas se debe desarrollar a través de etapas preclusivas que permitan resolver la controversia tributaria sin generar retrasos innecesarios y contraproducentes.

En ese sentido, el numeral 7 del artículo 88º del Modelo del Código Tributario del CIAT - versión 2015 establece que no se admitirá como medio probatorio el que, habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubiese sido presentado por el obligado tributario, salvo que este pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación o garantice el pago del monto impugnado que se encuentra vinculado a tales pruebas.

Al respecto, en el referido Modelo del Código Tributario del CIAT se comenta que:

Cabe indicar que se sanciona como prueba extemporánea, aquellas que fueron solicitadas por la Administración Tributaria de manera específica y no fueron presentadas por los obligados tributarios de manera oportuna. En tales casos se sugiere que dichos medios de prueba sean rechazados dada la actitud dolosa de los obligados tributarios, exceptuándose en los casos en los que el obligado demuestre que la no presentación de la prueba no se generó por su causa.

Tal como se observa, la redacción incorporada en el Modelo del Código Tributario del CIAT es muy similar a la fórmula que utiliza el legislador peruano al desarrollar el contenido del artículo 141° del Código Tributario, siendo interesante resaltar que a partir del enfoque adoptado por el CIAT se infiere que el rechazo de los medios probatorios extemporáneos castiga las actitudes dolosas de los contribuyentes respecto a la gestión de su acervo probatorio, siendo que además se exige a las Administraciones Tributarias que formulen sus requerimientos de forma específica a fin de validar la aplicación de tal restricción.

Siendo ello así, la falta de presentación oportuna de los medios probatorios durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización debe responder a una conducta voluntaria e imputable al contribuyente, cuyo actuar dificulta el desarrollo de la labor de fiscalización a cargo de la Administración Tributaria.

En línea con lo expuesto, en el caso de Argentina, los procedimientos en materia fiscal se encuentran normados en la Ley N.° 11683.

Al respecto, cabe precisar que si bien el artículo 166° del Código Tributario argentino contiene una disposición similar a la prevista en el Código Tributario peruano, existe una diferencia sustancial. En efecto, el legislador argentino establece que la regla de rechazo a los medios probatorios extemporáneos no resulta aplicable en materia sancionatoria o cuando se pretenda acreditar hechos nuevos.

En esa misma línea, el Código Tributario chileno, aprobado por el Decreto Ley N.° 830, precisa en su artículo 132° que no serán admisibles “aquellos antecedentes que, teniendo relación directa con las operaciones fiscalizadas, hayan sido solicitados determinada y específicamente por el Servicio al reclamante, y que este último, no obstante disponer de ellos, no haya acompañado en forma íntegra dentro del plazo”.

Sin perjuicio de lo expuesto, es menester acotar que dicho enfoque preclusivo no es aceptado de forma pacífica en todos los países de la región.

Por ejemplo, Costa Rica adopta una posición menos proclive al desarrollo del principio de preclusión, dado que en el artículo 140° de su Código de Normas y Procedimientos Tributarios se señala que pueden invocarse todos los medios de prueba para determinar la verdad real de los hechos que dan contenido al motivo del acto administrativo.

Incluso la legislación costarricense incorpora una regla de asignación de la carga probatoria. En efecto, dicho ordenamiento distingue de forma expresa cuándo la carga de la prueba recae sobre la Administración Tributaria y cuándo debe ser asignada a los contribuyentes.

Así, se establece que la carga de la prueba recae sobre la Administración Tributaria respecto de los hechos constitutivos de la obligación tributaria material, mientras que atañe al contribuyente con relación a los hechos impeditivos, modificativos o extintivos de la obligación tributaria, lo que en definitiva conlleva a que el contribuyente se encuentre en la obligación de sustentar sus costos, gastos, pasivos, créditos fiscales, exenciones, no sujeciones, descuentos y, en general, los atributos fiscales que estima que existen a su favor.

La postura adoptada por la legislación costarricense es similar a la que se adhiere al Código Tributario ecuatoriano, ya que en el artículo 128° de dicho cuerpo normativo se establece que en el procedimiento administrativo son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, sin desarrollar expresamente una limitación en función a la admisión a trámite de medios probatorios de carácter extemporáneo.

A partir de lo expuesto, se colige que el Código Tributario peruano se adhiere a la tendencia normativa diseñada por el Modelo del Código Tributario del CIAT, por lo que se infiere que la premisa que justifica la no admisión a trámite de los medios probatorios extemporáneos es el desarrollo de reglas de carácter preclusivo que coadyuvan a la tramitación ordenada del procedimiento contencioso-tributario en aras de dar una solución eficiente a las controversias en materia fiscal, rechazando la admisión a trámite de aquellos medios probatorios que deliberadamente fueron presentados de forma extemporánea.

1.16 La admisión de medios probatorios extemporáneos previo pago de la obligación tributaria o emisión de carta fianza

La redacción vigente de los artículos 141° y 148° del Código Tributario permite la actuación y valoración de los medios probatorios extemporáneos siempre que se acredite la cancelación del monto asociado a las pruebas presentadas o se adjunte carta fianza que garantice el pago de la deuda sometida a litigio.

En dicho contexto, el principio de preclusión deja de tener eficacia plena cuando se minimiza el riesgo asociado al cobro de la acreencia tributaria, ya sea porque la deuda se encuentra íntegramente pagada o porque existen mecanismos que garantizan el cobro de la deuda mediante la ejecución de una carta fianza.

Tal como advierte Durán Rojo (2009), la configuración legal del derecho a probar eventualmente determina que el ordenamiento jurídico restrinja su actuación en base a consideraciones de carácter económico, por cuestiones de celeridad procesal o incluso atendiendo a consideraciones propias del hecho sujeto a probanza (p.12).

En el caso concreto de la regulación desarrollada en el artículo 141° del Código Tributario se observa que la postura adoptada por el legislador se sustenta en una decisión de carácter estrictamente económico, toda vez que se optó por permitir la admisión a trámite de los medios probatorios extemporáneos siempre que la deuda reclamada se encuentra pagada o garantizada.

Ahora bien, en el presente trabajo se determina que el establecimiento de reglas de carácter procedimental que restringen la actuación de medios probatorios extemporáneos en base a lineamientos de carácter preclusivo resulta legítimo en tanto representa un mecanismo idóneo que coadyuva al cumplimiento del deber de colaboración que los contribuyentes deben asumir durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización; empero, los supuestos que flexibilizan dicha medida no deberían encontrarse supeditados a elementos ajenos y aleatorios al procedimiento administrativo.

En efecto, el legislador en materia tributaria optó por admitir a trámite los medios probatorios extemporáneos en tanto existan mecanismos que permitan realizar el cobro de la deuda sujeta a litigio, ya sea mediante su pago o afianzamiento, incorporando reglas de excepción cuyo matiz económico conlleva a distorsionar el trato igualitario que debe otorgarse a todos los contribuyentes.

1.17 La admisión de medios probatorios extemporáneos cuando no existe deuda tributaria pendiente de pago

A partir de la entrada en vigencia del Decreto Legislativo N.º 1421, los artículos 141º y 148º del Código Tributario establecen que los medios probatorios extemporáneos deben ser admitidos a trámite cuando los valores emitidos como consecuencia del procedimiento de fiscalización no registren deuda tributaria.

En dicho escenario, los medios probatorios deben ser valorados pese a que no fueron ofrecidos durante el desarrollo de la fiscalización, sin necesidad de cancelar o afianzar el monto de la deuda impugnada.

Al respecto, la exposición de motivos del referido Decreto Legislativo N.º 1421 señala que:

Existen casos en los que no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado, y el deudor tributario no puede probar que la omisión no se generó por su causa. En estos casos, dichos deudores tributarios se encuentran en posición de desventaja en relación con aquellos a los que se les ha girado un acto administrativo en el que se ha determinado un importe a pagar, puesto que en el segundo caso, se logrará la admisión de los medios probatorios extemporáneos pagando o acreditando el monto a que hacen referencia los artículos 141º y 148º del Código Tributario, lo que no es equitativo.

De lo expuesto se advierte que el principio de preclusión cede ante la búsqueda de equidad entre los administrados, dado que a través del citado Decreto Legislativo N.º 1421 se busca que los contribuyentes tengan expedita la posibilidad de incorporar medios probatorios extemporáneos, sin establecer un tratamiento diferenciado en función a si el acto administrativo impugnado expresaba deuda o no.

En principio, es oportuno referir que la modificación incorporada a través del Decreto Legislativo N.º 1421 desvirtuó la línea jurisprudencial expuesta por el Tribunal Fiscal respecto a la admisión de medios probatorios extemporáneos cuando se impugnaban resoluciones que no registraban deuda por pagar.

En efecto, a través de la jurisprudencia de observancia obligatoria N.º 11160-8-2014, se había fijado como precedente que la admisión a trámite de los medios probatorios extemporáneos se encontraba supeditada a que el contribuyente acredite que

la omisión en la presentación de su acervo probatorio se originó como consecuencia de una causa que no le resultaba atribuible.

En dicho contexto, el Tribunal Fiscal concluyó que según los artículos 141° y 148° del Código Tributario, los medios probatorios extemporáneos solo podían ser admitidos a trámite en 02 supuestos claramente diferenciados.

El primer supuesto implicaba que la deuda se encontrase pagada o afianzada, mientras que el segundo supuesto obligaba a los contribuyentes a acreditar que la omisión en la presentación de tales medios probatorios no le resultaba imputable, demostrando así que no hubo algún tipo de negligencia u omisión deliberada en la gestión y presentación de sus medios probatorios.

En consecuencia, dado que resultaba jurídicamente imposible exigir a los contribuyentes que cancelen una deuda inexistente, el Tribunal Fiscal concluyó que, ante la inexistencia de una deuda pendiente de pago, los medios probatorios extemporáneos únicamente podían ser admitidos a trámite cuando los contribuyentes acreditaran que la omisión en su presentación no se generó por su causa.

Entonces, se puede determinar que la postura adoptada por el Tribunal Fiscal distorsionaba la equidad entre los contribuyentes, estableciendo restricciones que se sustentaban en la naturaleza de la deuda sometida a litigio, sin tomar en cuenta si el interés público protegido a través del ejercicio de la facultad de fiscalización se encontraba debidamente resguardado.

No obstante, se considera que la modificación introducida a través del Decreto Legislativo N.° 1421 tampoco reestablece con prolijidad la equidad en la tramitación del procedimiento contencioso - tributario, dado que el criterio de excepción incorporado a través de dicha modificación normativa se sustenta en una circunstancia ajena al desarrollo del procedimiento administrativo estableciendo diferencias no justificadas en la resolución de controversias de naturaleza tributaria.

En efecto, si bien se pretende que los contribuyentes cuenten con mecanismos de excepción que permitan incorporar medios probatorios extemporáneos al expediente administrativo, es preciso acotar que dicha posibilidad se origina a partir de una circunstancia aleatoria, en tanto la existencia o no de deuda tributaria no se relaciona con un acción imputable a los contribuyentes en la gestión de su material probatorio, sino que responde a variables de índole económico que pueden verse afectadas por factores tan

disímiles como la presencia de créditos generados en ejercicios anteriores o la acumulación de saldos provenientes de una empresa en etapa preoperativa, desvirtuando así la presunta equidad que se buscó restaurar con la dación del citado Decreto Legislativo N.º 1421.

1.18 Consideraciones finales

En mérito a lo expuesto, se colige que la valoración de los medios probatorios en los procedimientos de carácter tributario debe armonizar la búsqueda de la verdad material y el principio de impulso de oficio con el deber de colaboración exigible a todos los contribuyentes, a fin de cautelar el interés público que se satisface a través del sostenimiento de las cargas públicas.

No obstante ello, se advierte que el legislador optó por limitar la admisión a trámite de los medios probatorios de carácter extemporáneo desarrollando de forma parcial el principio de preclusión en sede administrativa.

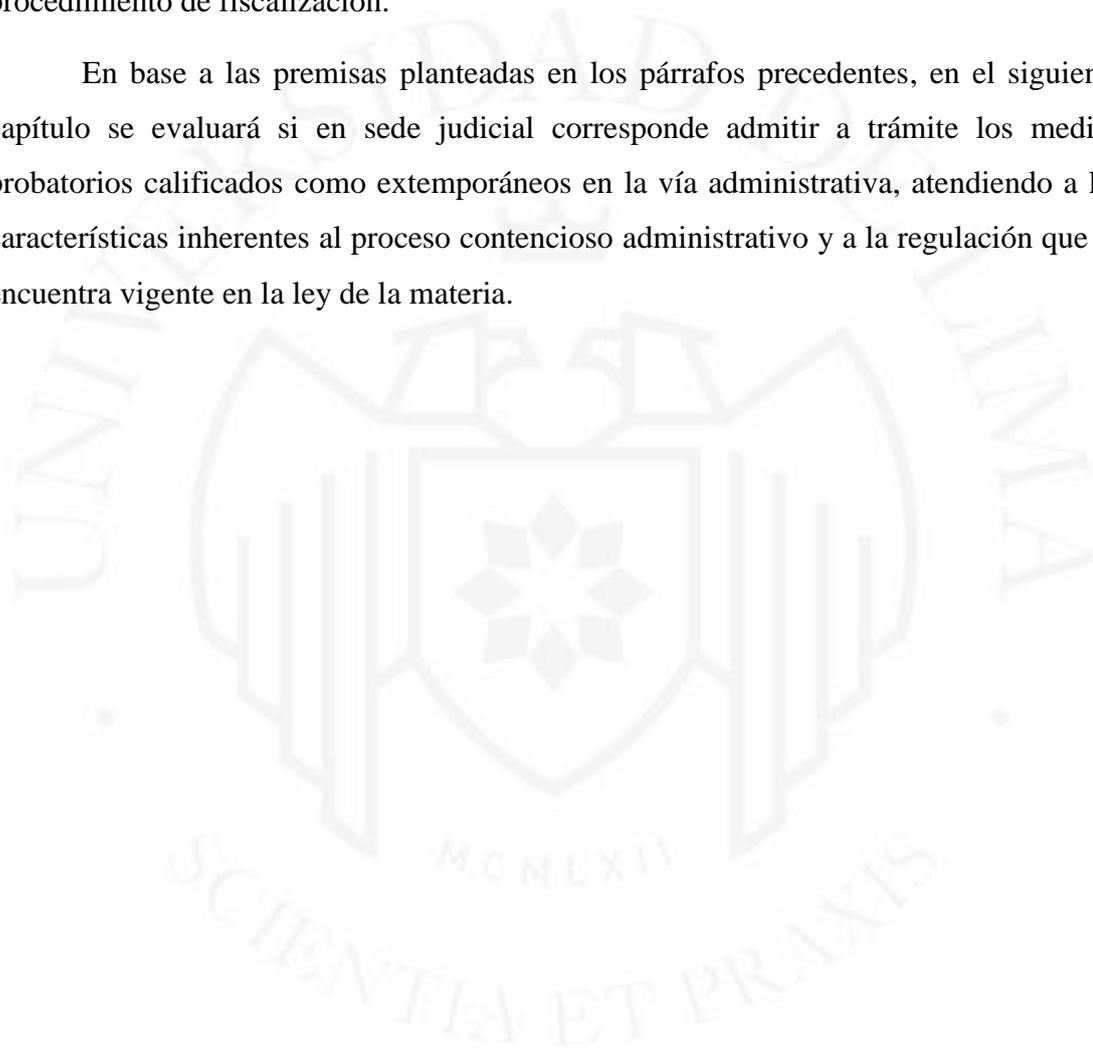
Ahora bien, la aplicación plena de dicho principio se flexibiliza en los casos en los que objetivamente se minimiza el riesgo asociado al cobro de la deuda tributaria, ya sea porque los valores emitidos no contienen deuda o debido a que la deuda ya ha sido pagada o garantizada.

Sin perjuicio de ello, es menester destacar que tales medidas de flexibilización distorsionan la equidad que debería regir la tramitación del procedimiento contencioso-tributario, en tanto los contribuyentes obtienen un tratamiento diferenciado en base a circunstancias ajenas a la conducta que despliegan durante el desarrollo del procedimiento administrativo, otorgando preponderancia a factores de índole económico que se relacionan directamente con el riesgo vinculado al cobro de la deuda tributaria.

Pese a ello, se considera que mantener la aplicación del principio de preclusión en la evaluación de los medios probatorios es un mecanismo idóneo que fortalece el cumplimiento del deber de colaboración que tienen los contribuyentes frente al adecuado ejercicio de la facultad de fiscalización que ostenta la Administración Tributaria, por lo que dichas restricciones deben permanecer en la redacción de los artículos 141º y 148º del Código Tributario.

En efecto, si no se establecen mecanismos que de forma eficaz restrinjan la omisión dolosa respecto a la presentación de los medios probatorios, se crearía un incentivo negativo en los contribuyentes, quienes podrían desarrollar estrategias de carácter procesal que podrían conllevar a obstaculizar y restar eficacia a la facultad de fiscalización que ejerce la Administración Tributaria, máxime cuando el interés público que se protege a través de dicho procedimiento se satisface en mayor medida cuando los medios probatorios son exhaustivamente revisados durante el desarrollo del procedimiento de fiscalización.

En base a las premisas planteadas en los párrafos precedentes, en el siguiente capítulo se evaluará si en sede judicial corresponde admitir a trámite los medios probatorios calificados como extemporáneos en la vía administrativa, atendiendo a las características inherentes al proceso contencioso administrativo y a la regulación que se encuentra vigente en la ley de la materia.



CAPÍTULO II: ACERCA DE LA VALORACIÓN PROBATORIA EN SEDE JUDICIAL Y LA APLICACIÓN DE LAS RESTRICCIONES PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 141° Y 148° DEL CÓDIGO TRIBUTARIO.

En el desarrollo del presente capítulo se evaluará si en el desarrollo del proceso contencioso administrativo corresponde admitir a trámite los medios probatorios que hubiesen adquirido la condición de extemporáneos durante la tramitación del procedimiento contencioso-tributario.

2.1 De la administración de justicia

El artículo 138° de la Constitución Política establece que la potestad de administrar justicia emana del pueblo y se ejerce por el Poder Judicial a través de sus órganos jerárquicos con arreglo a la Constitución y a las leyes.

Al respecto, Monroy Gálvez (2003) indica que, en dicho contexto: “Aparece la intrínseca relación entre juez y sociedad, comportándose aquél, en un escenario de tutela de los derechos fundamentales, como la última y heroica barrera que tiene el ciudadano común para defenderse de los abusos del poder central” (p. 50).

Por tanto, los órganos que administran justicia tienen como finalidad solucionar las controversias jurídicas que se suscitan en la sociedad, coadyuvando a la solución pacífica de los conflictos a través del ejercicio del poder jurisdiccional.

En materia tributaria, como regla general, son los contribuyentes quienes requieren tutela jurisdiccional ante presuntas irregularidades que se habrían cometido durante la tramitación del procedimiento administrativo, sin perjuicio de lo regulado en el artículo 157° del Código Tributario respecto a la legitimidad para obrar activa que excepcionalmente puede ejercer la Administración Tributaria.

Aunado a lo expuesto, y con relación a la administración de justicia, Rubio Correa (2009) enfatiza que: “alguien dentro del Poder Judicial, que no es quien resuelve los

conflictos con técnica - jurídica, debe tener la función de pensar en la pacificación de la sociedad y en la relación entre dicha pacificación y la técnica” (p. 27).

En efecto, la administración de justicia debe tener como pilar central la pacificación de los conflictos sociales, siendo que para lograr dicho objetivo debe existir un adecuado balance entre la ejecución prolija de la técnica jurídica y un análisis que comprenda la real dimensión del litigio que se somete al fuero jurisdiccional.

Por ejemplo, en el ámbito tributario, el conflicto de intereses puede adoptar distintos matices, debido a que tanto los contribuyentes como la propia Administración Tributaria ostentan legitimidad para impugnar las decisiones emanadas por el Tribunal Fiscal.

Lo expuesto permite determinar que la solución de controversias tributarias en sede judicial exige que al administrar justicia los órganos resolutores adopten una posición neutral, que no se vea opacada por las expectativas recaudatorias de la Administración Tributaria, dirimiendo el litigio en función a los argumentos expuestos por las partes intervinientes y en atención a los medios probatorios que oportunamente hubiesen sido actuados en dicho proceso.

Dicho aspecto es sumamente sensible en tanto los litigios tributarios pueden involucrar petitorios cuyas sumas son excesivamente onerosas, ocasionado que la resolución del conflicto pase a tener connotaciones extrafiscales que exceden el debate estrictamente jurídico.

En ese sentido, los litigios en materia tributaria ostentan especial relevancia en la búsqueda de la paz social que se pretende alcanzar a través del ejercicio de la función jurisdiccional, siendo que ello obliga a que la justicia sea impartida respetando todos los principios del debido proceso, evitando que la neutralidad del juez se quiebre en virtud de la onerosidad de la pretensión involucrada en procesos de esta naturaleza.

2.2 Principios de la función jurisdiccional

El artículo 139° de la Constitución Política establece una serie de principios que resultan inherentes al desarrollo de un proceso en sede judicial, los cuales son el principal parámetro que permite evaluar el correcto ejercicio de la función jurisdiccional.

Ahora bien, pese a que todos los principios incluidos en el texto constitucional ostentan carácter indisponible, para efectos de la presente investigación solo abordaremos aquellos principios que consideramos tienen incidencia directa en la resolución de litigios de naturaleza tributaria.

Inicialmente, resulta de vital importancia que el juez resuelva el litigio tributario ejerciendo un grado máximo de independencia, adoptando criterios que no se vean sesgados por el monto del petitorio sometido a su despacho.

Nótese que la garantía de independencia e imparcialidad adquiere mayor relevancia en el ámbito tributario debido a que el sentido del fallo genera consecuencias inmediatas en la obtención de ingresos en las arcas fiscales.

Asimismo, es menester destacar que el proceso contencioso administrativo satisface la necesidad de tutela de los contribuyentes, quienes al estar en desacuerdo con la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal exigen que la controversia sea evaluada por un órgano con potestad jurisdiccional.

Siendo ello así, los jueces se encuentran en la obligación de realizar un análisis exhaustivo de la controversia sometida a litigio, sin limitarse a repetir el sentido del fallo expuesto por el Tribunal Fiscal, sino que; por el contrario, corresponde que se desarrolle una valoración integral de los medios probatorios que hayan sido oportunamente ofrecidos; y, por ende, actuados en el expediente administrativo, a fin de coadyuvar a la formación de un criterio propio.

En consecuencia, el juez en lo Contencioso Administrativo no se encuentra condicionado por el sentido del fallo que hubiese emitido el Tribunal Fiscal, por lo que el órgano jurisdiccional se encuentra expedito de efectuar una nueva valoración de los medios probatorios que previamente hayan sido actuados en el procedimiento administrativo.

En adición a lo expuesto, la solución de un conflicto de intereses en materia tributaria necesariamente debe ser consecuencia de un proceso que cumpla con todas las garantías inherentes al debido proceso, cautelando que las decisiones emitidas por los órganos jurisdiccionales se encuentren suficientemente motivadas.

Con relación al debido proceso, Salmón y Blanco (2012) sostienen que: “estamos frente a un derecho que es, a su vez, un prerequisite indispensable para la protección de

cualquier otro derecho. Constituye un verdadero límite a la regulación del poder estatal en una sociedad democrática” (p. 24).

En consecuencia, el respeto irrestricto al debido proceso en la solución de controversias tributarias exige que la decisión que se adopte sea materialmente justa, con independencia de si el sentido del fallo resulta favorable a los contribuyentes o si beneficia a los intereses de la Administración Tributaria.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional a través de la sentencia recaída en el expediente N.º 00579-2013-AA/TC ha señalado que el derecho al debido proceso exige que: “los pronunciamientos o resoluciones con los que se pone término a todo tipo de proceso respondan a un referente mínimo de justicia o razonabilidad, determinado con sujeción a su respeto por los derechos y valores constitucionales”.

De lo expuesto por el Tribunal Constitucional se colige que en la resolución de conflictos de naturaleza tributaria el cumplimiento del derecho al debido proceso no solo se garantiza si la sentencia es emitida como consecuencia de un proceso que ha sido tramitado en estricto cumplimiento de los requisitos y plazos regulados en la ley de la materia, sino que además el sentido del fallo debe dar cumplimiento al parámetro de razonabilidad, el cual se encuentra representado por el respeto irrestricto a los derechos y valores reconocidos en la Constitución.

Para dichos efectos, la evaluación de la razonabilidad de la decisión adoptada por el juez solo podrá efectuarse en tanto la decisión emitida se encuentra debidamente motivada.

Sobre este punto, a través de la sentencia recaída en el expediente N.º 0896-2009-PHC/TC, el máximo interprete de la Constitución resolvió que el derecho a la debida motivación es una: “garantía del justiciable frente a la arbitrariedad judicial y garantiza que las resoluciones no se encuentren justificadas en el mero capricho de los magistrados, sino en datos objetivos que proporciona el ordenamiento jurídico o los que se derivan del caso”.

En efecto, una decisión razonable y justa implica que el fallo emitido por el juez se pronuncie sobre cada una de las pretensiones planteadas por los demandantes, basando el sentido de su decisión en la evaluación de los argumentos jurídicos expuestos por las partes intervinientes en el proceso y en la revisión de los medios probatorios que

hubiesen sido admitidos a trámite como consecuencia de su actuación oportuna durante la tramitación del procedimiento administrativo.

Ahora bien, cabe precisar que la debida motivación no impone al juez la carga de emitir pronunciamiento expreso y detallado sobre cada una de las alegaciones formuladas por las partes, siendo que su contenido se respeta siempre que exista conexión lógica entre las premisas usadas en su razonamiento y las conclusiones expuestas al emitir la sentencia.

Al respecto, en la resolución expedida en el Expediente N.º 00966-2007-AA/TC, el Tribunal Constitucional ha dejado sentado que el derecho a la debida motivación no debe ser evaluado en función a la extensión de la resolución, siendo que “su contenido se respeta siempre que exista una fundamentación jurídica, congruencia entre lo pedido y lo resuelto y, por sí misma, exprese una suficiente justificación de la decisión adoptada, aun si esta es breve o concisa”.

2.3 Del control judicial de las actuaciones administrativas

De acuerdo al artículo 148º de la Constitución, las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso - administrativa.

En ese sentido, a nivel constitucional se ha previsto que las decisiones emitidas a nivel administrativo puedan ser revisadas por un órgano con potestad jurisdiccional.

En línea con el mandato constitucional, la acción contencioso - administrativa ha sido desarrollada a través de la Ley N.º 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo.

Al respecto, el artículo 1º de la Ley N.º 27584 establece que la acción contencioso - administrativa prevista en el artículo 148º de la Constitución Política tiene por finalidad el control jurídico de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

Como bien apunta Mac Rae Thays (2017), este tipo de proceso “tiene un doble alcance; subjetivo, al ser un mecanismo procesal para proteger los derechos e intereses de los particulares frente a la Administración Pública; y objetivo, en tanto se dirige a tutelar la legalidad de las actuaciones administrativas” (p. 227).

En ese mismo sentido, Brewer-Carías (2020) sostiene que la finalidad de la acción contencioso - administrativa es asegurar que se otorgue tutela judicial efectiva a los derechos e intereses legítimos de los administrados frente a cualquier comportamiento ilícito de la Administración Pública, ya que sea que dicha afectación se genere por acción u omisión (p. 66).

En dicho contexto, Cassagne (2017) comenta que la finalidad del proceso contencioso administrativo “no es otra que la protección de la dignidad de las personas y la de procurar que la Administración esté al servicio de la gente y no de los funcionarios que administran los bienes e intereses de la comunidad” (p. 664).

En definitiva, lo que se pretende a través de la acción contencioso - administrativa es brindar a los administrados la posibilidad de obtener tutela jurisdiccional efectiva frente a los actos emitidos por la Administración Pública, exigiendo así la intervención de un órgano jurisdiccional que dirima el conflicto suscitado.

Empero, es preciso advertir que dicha finalidad no se agota exclusivamente en el ámbito referido a la protección de los derechos de los administrados, sino que de forma concomitante también cautelar el interés público subyacente a los procedimientos sujetos a revisión, toda vez que una apreciación tergiversada de dichos fines puede llevar a adoptar modelos procesales que de forma exorbitante otorguen preponderancia al plano subjetivo de tutela, menoscabando así el interés público que también debe ser ponderado por el juez al expedir sentencia.

2.4 De la finalidad del proceso contencioso administrativo

La creación de una vía procesal específica para dirimir los litigios de naturaleza administrativa responde a la necesidad de estructurar un proceso cuyas características se adapten a la especial naturaleza de las controversias administrativas, realizando así un control efectivo sobre las actuaciones de la Administración Pública.

Como bien apunta Monroy Gálvez (2023): “el contencioso administrativo que se proponga debe acoger instituciones y postulados de las teorías del proceso con la variantes idóneas para el tipo de conflictos e incertidumbres que se presentan en la esfera pública” (p. 52).

En ese orden de ideas, Huapaya Tapia (2019) comenta que: “La idea del proceso administrativo descansa en la finalidad de control del Estado sobre la administración

pública, a través del Poder Judicial. En todo caso, se sustenta en el principio de frenos y contrapesos propios del Estado de Derecho” (p. 31).

Complementando dicho análisis, Priori Posada (2009) sostiene que:

El proceso contencioso administrativo se erige como un mecanismo de control jurídico (legalidad y constitucionalidad) de las actuaciones administrativas, por la cual el juez no solo podría nulificar el acto administrativo sometido a su conocimiento, sino que también se encontraría facultado a sustituir tal decisión administrativa, en aras de brindar una efectiva tutela a los derechos de los ciudadanos involucrados. (p. 91)

Así, en materia tributaria, a través del proceso contencioso administrativo se busca que las decisiones emitidas por el Tribunal Fiscal sean revisadas por un órgano jurisdiccional, el cual debe verificar que dicha actuación no vulnere los derechos e intereses legítimos que asisten a todo contribuyente, materializando así su derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, protegiendo además el interés público inherente a todo procedimiento administrativo.

Por lo tanto, el control jurídico que se debe efectuar sobre las decisiones emitidas por el Tribunal Fiscal no debe limitarse a una revisión formal que culmine con la emisión de un pronunciamiento de carácter nulificante, sino que, en la medida de lo posible, el juez en materia tributaria debe emitir pronunciamiento de fondo, a través del cual finalmente defina si las obligaciones tributarias de los contribuyentes han sido correctamente determinadas o no, sobre la base de los medios probatorios que efectivamente hayan sido actuados durante la tramitación del procedimiento administrativo.

2.5 El término “causar estado” regulado en el artículo 148° de la Constitución

El artículo 148° de la Constitución establece que las resoluciones que causan estado son susceptibles de impugnación a través de la acción contencioso - administrativa.

En dicho contexto, es menester diferenciar el término “causar estado” del requisito de procedencia vinculado con el agotamiento de la vía administrativa regulado en el artículo 157° del Código Tributario y en el artículo 23° de la Ley N.° 27584.

En efecto, un procedimiento agota la vía administrativa cuando el administrado ha interpuesto todos los recursos disponibles y su necesidad de tutela solo puede ser atendida a través del fuero jurisdiccional, mientras que una resolución causa estado cuando su contenido expresa la voluntad definitiva de la Administración Pública, emitiendo una decisión que tiene incidencia directa y concluyente en la esfera jurídica de los administrados.

Como bien señala Quiroga León (1999), p. 33), el término “causar estado” es un aspecto intrínseco de los actos administrativos, que se refiere “al efecto o consecuencia jurídica que un acto o resolución administrativa puede tener en los administrados”, apreciándose así que la decisión emitida por la Administración Pública causa un estado de sujeción frente al administrado a través de una decisión que resulta plenamente ejecutable (p. 33).

En ese orden de ideas, la Corte Suprema ha interpretado que una resolución causa estado cuando produce un estado definitivo y concluyente en la esfera jurídica de los administrados.

Sobre el particular, la sentencia de Casación N.º 6648-2016-Lima ha señalado que si bien se agota la vía administrativa cuando ya no cabe la presentación de recursos de impugnación en dicha vía, la resolución solo causa estado cuando produce un estado definitivo y concluyente que solo es susceptible de ser cuestionado a través del proceso contencioso administrativo.

Siguiendo la misma línea jurisprudencial, en la sentencia de Casación N.º 366-2016-Lima se ha precisado que “el término causar estado no solo implica el agotamiento de la vía administrativa, sino también la decisión definitiva de la administración, por ello para que una resolución administrativa cause estado se requiere que esta emita un pronunciamiento de fondo”.

En efecto, cabe advertir que en materia tributaria es factible que exista una resolución emitida por el Tribunal Fiscal que formalmente agote la vía administrativa sin generar una situación que cause estado en la esfera jurídica de los contribuyentes, ya que el sentido del fallo aún no fija de forma definitiva la voluntad de la Administración.

Por ejemplo, ello podría acaecer cuando el Tribunal Fiscal reenvía los actuados a la Administración Tributaria al advertir que existe una solicitud no contenciosa que fue presentada por el contribuyente durante la tramitación del expediente principal o incluso

cuándo no se emite una decisión de fondo debido a la presencia de irregularidades acaecidas durante la tramitación del procedimiento de fiscalización que conlleva a que se declare la nulidad de todo lo actuado.

Nótese que en los supuestos planteados si bien la resolución emitida por el Tribunal Fiscal habría agotado la vía administrativa, dichos fallos aún no generan una situación que hubiese causado estado; y, por ende, no debe ser impugnada a través de la acción contencioso - administrativa.

2.6 De los principios que rigen el proceso contencioso administrativo

El proceso contencioso administrativo se rige por los principios consagrados en el artículo 139° de la Constitución. Asimismo, el desarrollo del proceso contencioso administrativo se rige por los principios recogidos en el artículo 2° de la Ley N.° 27584, como son los principios de integración, igualdad procesal, favorecimiento del proceso y suplencia de oficio.

El principio de integración establece que los jueces no deben dejar de resolver el conflicto de intereses o la incertidumbre con relevancia jurídica por defecto o deficiencia de la ley, siendo que, en última instancia, deben resolver el litigio remitiéndose a los principios del derecho administrativo.

El principio de igualdad procesal exige que, durante la dirección del proceso, el juez en materia contencioso - administrativa no establezca distinciones entre las partes procesales, ya sea que se trate de los administrados o de las entidades públicas que intervienen en el proceso.

Al respecto, Landa Arroyo (2002) afirma que: “en todo proceso se debe garantizar la paridad de condiciones y oportunidades; entre las partes, los abogados, el fiscal, el abogado de oficio, en función al derecho fundamental a la igualdad ante la ley, del artículo 2°-2 de la Constitución” (p. 454).

En ese orden de ideas, el Tribunal Constitucional, mediante la sentencia recaída en el Expediente N.° 06135-2006-AA-TC ha dejado sentado que: “todo proceso, judicial, administrativo o en sede privada, debe garantizar que las partes del proceso detenten las mismas oportunidades de alegar, defenderse o probar, de modo que no se ocasione una desventaja en ninguna de ellas respecto a la otra”.

Así, en el ámbito tributario, el juez debe dirigir el proceso sin realizar diferencias con relación a si la parte demandante es un contribuyente o la propia SUNAT, siendo que en ambos escenarios debe sustentar el sentido de su fallo en base a los elementos de convicción identificados durante la tramitación del litigio, basándose para dichos efectos en los medios probatorios que oportunamente hubiesen sido actuados en la vía administrativa.

En adición a ello, el principio de favorecimiento del proceso dispone que el juez no podrá rechazar la demanda en aquellos casos en los que por falta de precisión del marco legal exista incertidumbre respecto del agotamiento de la vía previa.

Así, se establece que el principio de favorecimiento del proceso tiene su correlato en el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva que ostentan los administrados, siendo que ante la incertidumbre respecto al cumplimiento de los requisitos de procedencia o admisibilidad de la demanda, se debe dar prioridad a la tramitación del proceso, máxime cuando los contribuyentes se encuentran frente a un modelo procesal cuya finalidad también debe involucrar la protección y tutela de sus derechos e intereses.

A mayor abundamiento, a través de la sentencia de Casación N.º 16788-2017-Loreto se ha establecido que el principio de favorecimiento del proceso impone al juez la obligación de interpretar los requisitos de la demanda en el sentido que más favorezca al accionante, ello con la finalidad de garantizar su acceso al proceso como parte del contenido esencial del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.

Finalmente, el principio de suplencia de oficio dispone que el juez deberá suplir las deficiencias formales incurridas por las partes, sin perjuicio de ordenar la subsanación de las mismas en un plazo razonable en los casos en que no sea posible la subsanación de oficio.

Sobre el particular, Mac Rae Thays sostiene que el principio de suplencia de oficio se sustenta en el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva y en el rol del juez como director del proceso, quien debe asumir un rol proactivo, procurando que el proceso no se obstaculice como consecuencia de deficiencias de carácter formal. (La oralidad en el proceso contencioso administrativo en el Perú, 2012, p. 57)

En efecto, el principio de suplencia de oficio tiene como finalidad brindar celeridad a la tramitación del proceso contencioso administrativo, otorgando al juez la facultad de subsanar las deficiencias formales que se hubiesen identificado durante la

realización del acto postulatorio del proceso, ya sea de oficio o mediante la emisión de autos que ordenen la subsanación correspondiente.

2.7 De las pretensiones que pueden plantearse a través del proceso contencioso administrativo

El artículo 5° de la Ley N.° 27584 establece de forma taxativa el tipo de pretensiones que se pueden plantear a través de la acción contencioso - administrativa.

Al respecto, Baca Oneto (2009) comenta que: “el punto de partida de todo proceso contencioso administrativo es la previa existencia de una “actuación” administrativa, cuya adecuación al ordenamiento jurídico es materia de enjuiciamiento” (p. 109).

Siendo ello así, corresponde identificar los distintos mecanismos a través de los que una actuación administrativa puede afectar la esfera jurídica de los administrados para seleccionar la pretensión procesal que se debe interponer frente a una posible vulneración a los derechos e intereses de los administrados.

Así, en primera instancia, el referido artículo establece que el accionante puede solicitar la declaración de nulidad, ya sea total o parcial, de los actos administrativos.

Esta pretensión de carácter nulificante tiene como propósito corregir un defecto o anomalía acaecida durante la tramitación del procedimiento administrativo, a fin que el expediente retorne a sede administrativa para que se renueve el acto procedimental viciado.

En el ámbito tributario, el planteamiento de esta pretensión tiene como origen lo dispuesto en el artículo 109° del Código Tributario y lo regulado en el artículo 10° de la Ley del Procedimiento Administrativo General, siendo que en ambos dispositivos normativos se estipula de forma expresa cuáles son las causales de nulidad del acto administrativo.

Sobre el particular, es preciso tomar en consideración que la referida declaración de nulidad debe ser consecuencia del acaecimiento de defectos gravísimos en la configuración del acto administrativo, toda vez que en sede judicial solo se declara fundada una pretensión de carácter nulificante cuando los vicios ostentan carácter trascendente.

A título ilustrativo, en la Resolución N.º 13 correspondiente al expediente N.º 6109-2019, la Sexta Sala en materia contencioso-administrativa ha precisado que son vicios no trascendentes del acto administrativos aquellos “cuya realización correcta no hubiera impedido o cambiado el sentido de la decisión final (...), o cuyo incumplimiento no afecta el debido proceso del administrado”.

Asimismo, es posible que a través del proceso contencioso administrativo se plantee una pretensión que busque el reconocimiento o restablecimiento de un derecho o interés jurídicamente tutelado, así como la adopción de medidas o actos necesarios para tales fines.

Como se observa esta pretensión no se limita a ordenar la declaración de nulidad de un acto administrativo, sino que tiene como objetivo que sea el órgano jurisdiccional quien emita un pronunciamiento de fondo a través del cual se reconozca o reestablezca un derecho o interés jurídicamente tutelado.

Es decir, los justiciables se encuentran frente a un modelo judicial en el que el juez deja ser un órgano que solo realiza un control de la legalidad de los actos administrativos y pasa a ejercer su potestad jurisdiccional para solucionar el conflicto de intereses sometido a su despacho, emitiendo un pronunciamiento de fondo que reemplaza a una decisión que causó estado en la vía administrativa.

A modo de ejemplo, un contribuyente podría solicitar que se declare la nulidad de una resolución emitida por el Tribunal Fiscal debido a que existen graves vicios en su motivación (pretensión de carácter nulificante), pero también podría solicitar de forma subordinada que el juez revise el pronunciamiento emitido en sede administrativa y se evalúen nuevamente los medios probatorios oportunamente ofrecidos en dicha instancia que sustentan la deducción de determinado atributo fiscal (pretensión con enfoque de plena jurisdicción).

Ahora bien, en el ámbito tributario, se da la particularidad que el numeral 2 del artículo 109º del Código Tributario establece que los actos administrativos son nulos cuando son contrarios a Ley o norma de rango inferior.

Así, por ejemplo, si la Administración Tributaria emite una resolución de determinación interpretando de forma indebida lo dispuesto en el inciso a) del artículo 37º de la Ley del Impuesto a la Renta, se debe evaluar con precisión qué tipo de pretensión debe plantearse al interponer la acción contencioso - administrativa.

En efecto, si bien podría alegarse que el acto deviene en nulo por haber sido emitido en contravención de una norma con rango de Ley, es posible que el contribuyente pretenda que, en lugar de volver a remitir los actuados a sede administrativa, sea el juez quien a través de la emisión de un fallo con calidad de cosa juzgada resuelva el fondo del asunto, evitando así dilaciones innecesarias en la solución del litigio.

En el escenario propuesto, en lugar de formular una pretensión nulificante, el recurrente debería optar por plantear de forma directa una pretensión de plena jurisdicción, debido a que la referida pretensión es la que resulta más idónea para satisfacer su necesidad de tutela jurisdiccional efectiva.

En ese sentido, los abogados patrocinantes deben guardar especial cautela al seleccionar el tipo de pretensión procesal que interponen en su demanda contencioso - administrativa, máxime cuando en aplicación del principio de congruencia procesal, los jueces no deben fallar excediendo el petitorio de la demanda.

A título ilustrativo, si un accionante únicamente solicita que se declare la nulidad de una resolución administrativa en base a lo tipificado en el numeral 1 del artículo 5° de la Ley N.° 27584, el pronunciamiento del juez en lo contencioso administrativo no podrá incluir una decisión de fondo que se sujete a lo previsto en el numeral 2 del artículo 5° de la referida Ley N.° 27584, dado que dicho pronunciamiento alteraría el debate procesal mediante la emisión de una sentencia extra petita, la cual tendría que ser declarada nula en caso dicha decisión sea impugnada a través de la interposición de un recurso de apelación.

Adicionalmente, cabe indicar que a través del proceso contencioso administrativo también se pueden plantear pretensiones tales como la declaración de contraria a derecho, solicitar el cese de una actuación material que no se sustente en acto administrativo, ordenar a la Administración Pública que realice determinada actuación a la que se encuentra obligada por mandato de la ley o en virtud de acto administrativo firme o incluso exigir el pago de una indemnización por el daño causado como consecuencia de una actuación administrativa sujeta a impugnación, tal como se establece en los numerales 3, 4 y 5 del artículo 5° de la Ley N.° 27584.

2.8 El proceso contencioso administrativo de revisión

En un proceso contencioso administrativo diseñado bajo la perspectiva de revisión, el órgano jurisdiccional únicamente debía evaluar la legalidad del acto administrativo impugnado. En dicho contexto, en el ámbito jurisdiccional solo correspondía formular pretensiones de carácter nulificante.

Tal como lo expone Huapaya Tapia (2019) comenta: “se moldeó así un contencioso administrativo que privilegiaba la revisión de la legalidad de la actuación administrativa antes que la tutela de los derechos del administrado” (p. 19).

Bajo este enfoque, el objetivo central del proceso contencioso administrativo se centra en la revisión de la legalidad del acto administrativo demandado, advirtiéndose que la solución adoptada por el juez no necesariamente tomaba en consideración si el resultado de su fallo protege de manera idónea los derechos e intereses del administrado.

A mayor abundamiento, es preciso acotar que el sustento ideológico de este modelo procesal se remite a los postulados defendidos tras la Revolución Francesa, donde el principio de separación de poderes limitaba la injerencia de los órganos jurisdiccionales en las actividades encomendadas al Poder Ejecutivo.

Como bien expone Monroy Gálvez (2023):

Las limitaciones impuestas por la aplicación rígida de la doctrina de separación de poderes - una variante de la doctrina de división de poderes - redujeron al juez a una función de corrección - al inicio no vinculante - del acto administrativo por medio de la vigencia del llamado principio revisor (p. 111).

Así, la anulación de una decisión administrativa se encontraba reservada a aquellos casos donde se detectaban defectos gravísimos que evidencien de forma manifiesta la ilegalidad del actuar de la Administración Pública.

En dicho contexto, la labor jurisdiccional se restringía a corroborar si el desarrollo del íter administrativo había transcurrido dando cumplimiento a las garantías inherentes al debido procedimiento. Como consecuencia ello, la evaluación y análisis de los medios probatorios necesariamente se sujetaba a las actuaciones previamente desarrolladas en el ámbito administrativo.

Sobre el particular, Guerra Cerrón (2018) explica que el objeto del proceso se centraba en revisar la legalidad de la resolución impugnada, verificándose estrictamente

el aspecto formal del acto administrativo sin ingresar al fondo de la controversia ni evaluar los derechos invocados por el administrado (p. 40).

Ahora bien, si se adopta dicho esquema a las controversias suscitadas en el ámbito tributario, correspondería al juez únicamente examinar si el procedimiento contencioso-tributario fue conducido sin la presencia de vicios de carácter procedimental que invaliden la resolución emitida en última instancia por el Tribunal Fiscal.

Sobre el particular, es menester indicar que un proceso jurisdiccional de tales características resultaba ser poco garantista, dado que no era un medio eficaz para dar solución a las controversias suscitadas en el ámbito tributario, advirtiéndose que la tutela jurisdiccional que ofrece es insuficiente para cumplir con dicho propósito.

A mayor abundamiento, Espinosa-Saldaña Barrera (2012) indica que un proceso contencioso administrativo que sirve como mero mecanismo de control de la actuación de la Administración Pública no atiende los requerimientos de un Estado Constitucional, ya que no solo basta con asegurar la limitación de poder, sino que además se debe preservar la supremacía de la Constitución y la plena vigencia de los derechos fundamentales (p. 11).

Tal cuestionamiento al proceso contencioso administrativo estructurado a partir de un enfoque de revisión obligó a adoptar un modelo judicial en el que el juez cuente con potestades más amplias que le permitan revolver el fondo de la controversia, ejerciendo su jurisdicción de forma plena, todo ello en aras de brindar una protección más efectiva a los derechos e intereses de los administrados que podrían haber sido afectados durante la tramitación del procedimiento administrativo, lo que conllevó a la adopción del denominado modelo de plena jurisdicción.

2.9 El proceso contencioso administrativo bajo el enfoque de plena jurisdicción

Bajo el enfoque de la plena jurisdicción, el juez en materia contencioso - administrativa no se limita a revisar la legalidad del acto administrativo impugnado, sino que además evalúa el fondo de la controversia a efectos de resolver el litigio sometido a su despacho, prestando especial atención a que el sentido de su fallo otorgue adecuada protección a los derechos e intereses de los administrados.

Al respecto, Tirado Cadavid (1968) señala que: “La expresión "plena jurisdicción", alude a los plenos poderes que tiene el juez administrativo en esta vía, pues

no sólo se limita a declarar la nulidad del acto; su misión va más allá: a restablecer el derecho del pretensor” (p. 68).

En opinión de Diez Sánchez (2004), el recurso planteado a través de un proceso de plena jurisdicción siempre tiene como objeto la protección de un verdadero derecho subjetivo, siendo que en este tipo de proceso no se pretende únicamente la declaración de nulidad de una decisión administrativa (sentencia declarativa), sino que además se incorpora un mandato o condena a la Administración, quien debe ejecutar un hacer o un no hacer (pp. 340-341).

Aunado a ello, Espinosa-Saldaña Barrera (2012) sostiene que:

Se va imponiendo así progresivamente una percepción distinta del Proceso Contencioso Administrativo, la del contencioso subjetivo o de plena jurisdicción, en el cual el análisis jurisdiccional no se limita a determinar si la Administración actuó o no conforme a Derecho, sino que apunta básicamente a establecer si en su quehacer dicha Administración respetó los derechos fundamentales de los administrados. (p. 12)

Complementando lo expuesto, Guerra Cerrón (2018, p. 40) explica que, en un proceso de plena jurisdicción, “se traspasa el límite formal para evaluar el derecho del administrado y, de ser el caso, declararlo, en una suerte de sustitución de la Administración Pública”.

Sobre el particular, Gonzales Pérez (1985, p. 159) comenta que la denominada pretensión de plena jurisdicción es: “aquella en que se solicita del órgano jurisdiccional no solo la anulación del acto, sino el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el restablecimiento de la misma”.

En línea con lo señalado, Huapaya Tapia (2019) sostiene que la pretensión de plena jurisdicción tiene un efecto declarativo al reconocer o reestablecer un derecho o interés que había sido vulnerado por la Administración Pública y también presenta un efecto de carácter condenatorio debido a que ordena a la Administración que adopte todas las medidas necesarias para reconocer o reestablecer los derechos conculcados (p. 65).

Dicha postura es compartida por la Corte Suprema, siendo que a través de la sentencia de Casación N.º 2851-2014-Lima, se ha señalado que el órgano jurisdiccional en materia contencioso-administrativa ya no se limita a cumplir una función revisora,

sino que debe ejercer un control adecuado de las normas administrativas a fin de brindar efectiva tutela a los derechos e intereses de los administrados.

Nótese que la configuración del proceso contencioso administrativo peruano como uno de plena jurisdicción no implica que el juez carezca de la facultad de anular las resoluciones demandadas; por el contrario, para que su mandato de plena jurisdicción resulte eficaz es necesario que previamente se proceda a la anulación de los actos impugnados y adicionalmente se incluya una decisión de fondo que modifique las resoluciones emitidas en sede administrativa, estableciendo los parámetros que deberán ser adoptados por la entidad administrativa al ejecutar su mandato.

Sobre el particular, Harris Moya (2020) indica que: “la plena jurisdicción solo pueda entenderse referida a aquellos recursos contenciosos que, además de facultar para anular actos, permitan modificarlos y/o reparar perjuicios” (p. 189).

Por tanto, una controversia tributaria sometida a un proceso de plena jurisdicción obliga al juez a evaluar si las acotaciones formuladas por la Administración Tributaria se encuentran debidamente sustentadas, determinando a través de su fallo si las obligaciones tributarias se encuentran correctamente determinadas.

Para dichos efectos, el juez debe formar su criterio tomando en consideración a todos los medios probatorios que hubiesen sido actuados oportunamente en el procedimiento administrativo; y, que, como consecuencia de ello, hubiesen sido admitidos a trámite en la etapa postulatoria del proceso, evaluando así el contenido de una decisión administrativa que causó estado en los términos expuestos en el artículo 148° de la Constitución.

En ese orden de ideas, el enfoque de plena jurisdicción garantiza el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva en la medida que se obtenga un pronunciamiento con calidad de cosa juzgada que resuelve de forma definitiva el litigio tributario, empero se debe cautelar que dicho enfoque procesal sea implementado sin distorsionar las características inherentes al proceso contencioso administrativo ni las facultades otorgadas a la Administración para tutelar el interés público protegido durante la tramitación de todo procedimiento administrativo.

2.10 El proceso contencioso administrativo en la legislación comparada

Sobre el particular, Brewer-Carías (2020) comenta que la configuración actual de los sistemas de justicia administrativa en Latinoamérica se orienta a garantizar la tutela judicial efectiva, advirtiendo que la ampliación del concepto de Administración Pública conlleva a que nos encontremos frente a actuaciones administrativas de diversa índole que son objeto de control en el ámbito jurisdiccional (p. 65).

En Colombia, el artículo 103° de la Ley N.° 1437 de 2011 establece que los procesos que se tramiten ante la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo tienen por objeto la efectividad de los derechos reconocidos en la Constitución Política y la preservación del orden jurídico.

Complementado dicho enfoque, el artículo 138° de la anotada Ley N.° 1437 precisa que toda persona que considere que se ha lesionado un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo particular y solicitar que se le restablezcan sus derechos.

Asimismo, en Costa Rica, el artículo 1° de la Ley N.° 8508 expone que la jurisdicción en materia contencioso-administrativa tiene por objeto tutelar las situaciones jurídicas, siendo que ello implica garantizar o restablecer la legalidad de cualquier conducta de la Administración Pública sujeta al derecho administrativo.

En El Salvador, el artículo 10° del Decreto Legislativo N.° 760 señala que a través del proceso contencioso administrativo se solicita la anulación del acto impugnado, así como el reconocimiento de una situación jurídica individualizada, incluyendo para dichos efectos la adopción de todas las medidas necesarias para su pleno restablecimiento.

En Honduras, el artículo 14° de la “Ley de la Jurisdicción de lo contencioso administrativo” precisa que si además de la declaración de ilegalidad o nulidad se pretendiere el reconocimiento de una situación jurídica individualizada únicamente se encuentra legitimado para formular dicho petitorio quien se considere afectado por el acto administrativo impugnado.

En México, el artículo 52° de la “Ley Federal del procedimiento contencioso administrativo” precisa que la sentencia definitiva podrá declarar la nulidad de la resolución impugnada y además reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo, lo que conlleva a ordenar el cumplimiento de la obligación correlativa u otorgar o restituir al actor el goce de sus derechos afectados.

En Panamá, desde el año 1943, el artículo 24° de la Ley N.º 135 reconoce la calidad de parte afectada en el proceso contencioso administrativo a la persona natural o jurídica que demuestre que el acto, resolución, orden o disposición administrativa es contraria a un derecho particular suyo reconocido en la ley.

En Nicaragua, el artículo 37° de la Ley N.º 350 establece que a través del proceso contencioso administrativo se pueden plantear pretensiones de carácter nulificante, así como solicitar el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas necesarias para su pleno restablecimiento.

En el caso de Paraguay, el artículo 3° de la Ley N.º 1462 precisa que la demanda contencioso - administrativa debe dirigirse contra una resolución administrativa que vulnere un derecho administrativo prestablecido a favor del demandante.

En España, el artículo 31° de la Ley N.º 29 de 1998 dispone que en el proceso contencioso administrativo puede interponerse como pretensión el reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de las medidas adecuadas para el pleno restablecimiento de la misma, incluyendo la indemnización de daños y perjuicios, cuando corresponda.

Tal como se aprecia, los países indicados se adhieren a la tendencia de configurar su proceso contencioso - administrativo como uno de plena jurisdicción, en el cual el juez no se limita a declarar la nulidad del acto administrativo impugnado, sino que cuenta con potestades para emitir un pronunciamiento de fondo a través del cual solucione el conflicto de intereses generado como consecuencia de una actuación imputable a la Administración Pública, en aras de brindar tutela efectiva a los derechos e intereses de los administrados que se ven afectados como consecuencia de la adopción de medidas administrativas que resultan ser contrarias a Ley.

2.11 El proceso contencioso administrativo en el Perú: Antecedentes legislativos

En la Constitución Política promulgada en 1867, el artículo 130° establecía que mediante ley se debía determinar la organización de los Tribunales contencioso - administrativos, así como normar lo relativo al nombramiento de sus miembros.

Sin embargo, dado que el 6 de enero de 1868 se restituyó la vigencia del texto constitucional aprobado en 1960, no se emitieron las disposiciones de carácter normativo

que desarrollen la materia contencioso - administrativa reconocida en la Constitución de 1867.

En el año 1912, la Ley N.º 1510, Ley Orgánica del Poder Judicial nuevamente hizo referencia a la jurisdicción contencioso - administrativa, aunque sin mayor desarrollo o sustento normativo.

Como bien apunta, Jiménez Vivas (2020), tal norma “debió ser más un acierto terminológico antes que un claro postulado normativo, dado el carácter aislado del dispositivo y los muchos años que transcurrieron hasta encontrar otro antecedente” (p. 45).

Como se puede observar, durante buena parte del siglo XX, la materia contencioso -administrativa no fue regulada con prolijidad en el Perú, advirtiéndose que, pese a reconocer que debía existir una vía específica para impugnar las actuaciones de la Administración Pública, a partir de la revisión de la legislación vigente en dichos años no resultaba factible identificar cuáles eran las características inherentes a este tipo de proceso.

En teoría, tal situación debió ser modificada con la entrada en vigencia de la Constitución aprobada en el año 1979, dado que su artículo 240º señaló que la acción contencioso -administrativa se impone contra cualquier acto o resolución de la Administración que cause estado.

Lamentablemente, tras la promulgación de la Constitución de 1979 no se publicaron las normas de desarrollo que complementen lo expuesto en el citado artículo 240º de la Constitución de 1979, siendo que dicha materia fue regulada de forma transitoria por la Ley Orgánica de Poder Judicial.

En ese sentido, la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobada por el Decreto Ley N.º 14605, establecía en su artículo 11º que solo se admitirá la impugnación de resoluciones administrativas de carácter particular que hayan dictado las autoridades competentes después de agotados los recursos jerárquicos expresamente establecidos y a instancia de la parte interesada.

En ese orden de ideas, el artículo 12º del citado Decreto Ley N.º 14605 además acotaba que se ejerce acción ante el Poder Judicial contra todos los actos de la Administración Pública que constituyan despojo, desconocimiento y violación de los derechos que reconocen la Constitución y las leyes.

Ahora bien, en el año 1993 se aprobó el Código Procesal Civil a través del Decreto Legislativo N.º 768, cuyos artículos 540º a 545º, establecieron las normas de desarrollo que permitían impugnar los actos o resoluciones administrativas en la vía jurisdiccional, incorporando así un marco normativo general para el ejercicio de la acción contencioso - administrativa.

En la regulación prevista en el Código Procesal Civil se estableció que la demanda contencioso - administrativa se interponía contra acto o resolución de la Administración Pública a efectos de declarar su invalidez o ineficacia.

Asimismo, se regularon los requisitos de admisibilidad, competencia y los aspectos vinculados a la representación de las partes procesales y la intervención del Ministerio Público en dicho proceso.

Como se puede apreciar, en el Código Procesal Civil se estableció que la acción contencioso - administrativa tenía como objetivo la declaración de invalidez o ineficacia de los actos administrativos, por lo que es menester colegir que dicho sistema se encontraba estructurado en base al modelo revisor, el cual tenía como principal objetivo declarar la nulidad de las resoluciones emitidas como consecuencia de la existencia de vicios de carácter estructural en la tramitación del procedimiento administrativo.

Sobre el particular, Huapaya Tapia (2019) comenta que dicho esquema resultaba disfuncional e ineficiente debido a que solo se podía solicitar la invalidez o ineficacia del acto administrativo (p. 23).

Cabe resaltar además que el artículo 542º del citado Código Procesal Civil expresamente señalaba que, tratándose de la impugnación de resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, se debía aplicar el procedimiento previsto en el Código Tributario, otorgando carácter supletorio a las disposiciones aprobadas por el referido Código Procesal Civil.

Asimismo, es importante acotar que durante la vigencia de la regulación prevista en el Código Procesal Civil, el marco constitucional fue modificado debido a que la Constitución de 1979 fue derogada tras la entrada en vigencia de la Constitución de 1993.

Pese a dicho cambio a nivel constitucional, las normas del Código Procesal Civil no se vieron modificadas en tanto el artículo 148º del actual texto constitucional también dispone que las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa.

En dicho contexto, recién en el año 2002, con la entrada en vigencia de la Ley N.º 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, se aprueba un marco normativo específico e independiente que regula la jurisdicción contencioso - administrativa.

2.12 Adopción del enfoque de plena jurisdicción en la Ley N.º 27584

Con la aprobación de la Ley N.º 27584 entró en vigencia la Ley del Proceso Contencioso Administrativo, mediante la cual se adoptó el enfoque de plena jurisdicción como modelo a seguir para resolver los litigios originados como consecuencia de la impugnación de resoluciones emitidas en sede administrativa.

Sobre el particular, en la Exposición de Motivos de referida la Ley N.º 27584 se deja constancia que:

Toda tesis que pretenda reducir las potestades de la magistratura en orden a encauzar la legalidad de la actuación administrativa es contraria a la lógica de un Estado de Derecho, en el que es consustancial que los jueces puedan ejercer sin restricciones el control jurídico de la administración pública, en tutela del orden constitucional y de los derechos e intereses de los ciudadanos.

En tal sentido, durante el debate suscitado en torno a la aprobación de la Ley N.º 27584 se manifestó que el proceso contencioso administrativo debía ser regulado de tal forma que “no solamente permita el análisis de la forma del acto administrativo, sino también que el juez analice el fondo mismo de la cuestión, en aplicación del principio de la plena jurisdicción que hoy acatamos dentro de un régimen democrático”.

Como se observa, la intención del legislador fue apartarse del modelo revisor que inspiraba el proceso tramitado de acuerdo a las normas previstas en el Código Procesal Civil y sustituirlo por un proceso de plena jurisdicción que otorgase mayores garantías en beneficio de los administrados.

Con relación a este punto resulta interesante revisar la opinión emitida por el profesor Giovanni Priori, quien considera que la vía regulada a través del Código Procesal Civil era inocua para proteger a los ciudadanos debido a que fue configurada como un proceso de mera revisión de legalidad, lo que conllevaba a sostener que el cambio impulsado a través de la Ley N.º 27584 resultaba necesario e indispensable (“Quince

años de la Ley del proceso contencioso administrativo: algunos aspectos de su regulación en el Perú. Entrevista a Giovanni Priori Posada”, 2016, p. 116).

En tal sentido, dado que la regulación prevista en el Código Procesal Civil resultaba insuficiente para proteger los derechos e intereses de los administrados, no es de sorprender que a través de la Primera Disposición Complementaria Derogatoria de la Ley N.º 27584 se abrogaron las disposiciones reguladas en los artículos 540º a 545º del aludido código.

Complementando lo expuesto, Huapaya Tapia (2019) comenta que bajo el enfoque adoptado en la referida Ley N.º 27584, el juez debe asegurarse que la Administración Pública se encuentre sujeta al principio de juridicidad, siendo que para cumplir dicho objetivo además se debe brindar tutela judicial efectiva a los administrados (p. 24).

Desde la perspectiva de Diez Sánchez (2004), el proceso contencioso administrativo peruano: “sin discusión alguna en un proceso de plena jurisdicción. No es un proceso objetivo sino subjetivo, no es un proceso de revisión sino de control jurídico pleno de la actuación administrativa, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado” (p. 329).

De lo expuesto se advierte que la adopción del enfoque de plena jurisdicción a través de la Ley N.º 27584 respondió a la imperiosa necesidad de sustituir los procesos tramitados bajo el modelo revisor con el objeto de salvaguardar los derechos e intereses de los administrados que acudían a la vía contencioso - administrativa, donde el análisis subjetivo prevalece sobre la mera revisión de legalidad que orientaba el régimen procesal anterior.

Ahora bien es preciso acotar que si bien el proceso de plena jurisdicción otorga mayores potestades al juez en lo contencioso administrativo en aras de brindar una tutela jurisdiccional efectiva a los administrados a través de una revisión completa de las decisiones emitidas en sede administrativa, ello no conlleva a que dicho enfoque procesal sea instrumentalizado para distorsionar el contenido de la acción contencioso administrativa prevista en el artículo 148º de la Constitución, sino que su aplicación práctica debe efectuarse cautelando el interés público protegido en la ejecución de todo procedimiento administrativo.

2.13 De los fines del proceso contencioso administrativo en materia tributaria

El artículo 1° de la Ley N.° 27584 indica que la acción contencioso administrativa prevista en el artículo 148° de la Constitución Política tiene por finalidad el control de las actuaciones de la Administración Pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

Complementando lo expuesto, Huapaya Tapia (2019) sostiene que: “la finalidad del contencioso - administrativo es ejercer el control jurisdiccional de la sumisión de la administración a la ley y al derecho, a fin de proteger, a la par, tanto la legalidad como los derechos e intereses del administrado” (p. 24).

Es interesante advertir como en la cita expuesta en el párrafo precedente se hace referencia a que la finalidad de la Ley N.° 27584 no se circunscribe a otorgar protección a los derechos e intereses de los administrados, sino que además sirve como un verdadero filtro a través del cual se impugna la validez de las actuaciones administrativas que resulten manifiestamente ilegales.

Extrapolando dicha premisa a la materia tributaria se infiere que el proceso contencioso administrativo es la vía a través de la cual se solicita tutela jurisdiccional mediante la interposición de una demanda contra una resolución emitida por el Tribunal Fiscal, la cual debe haber causado estado al pronunciarse sobre aspectos que inciden de forma directa en la situación jurídica de los contribuyentes.

Sobre el particular, el Tribunal Constitucional, mediante la sentencia recaída en el expediente N.° 03373-2012-PA/TC ha dejado sentado que, dado que el proceso contencioso administrativo es de plena jurisdicción, el juez no se limita a efectuar un control de la validez de los actos administrativos cuestionados, sino que también debe verificar y tutelar los derechos e intereses de los demandantes que hubiesen resultado lesionados a consecuencia de las actuaciones administrativas plasmadas en las resoluciones de la SUNAT o del Tribunal Fiscal.

En efecto, a través de este proceso no solo se solicita que se revise la validez de los actos administrativos emitidos por la Administración Tributaria a través de una pretensión de tipo nulificante, sino que además se puede exigir un pronunciamiento de plena jurisdicción que solucione de forma definitiva el conflicto suscitado entre los contribuyentes y el Fisco.

En dicho contexto, es preciso acotar que una vez agotada la vía administrativa, la Administración Tributaria se encuentra expedita a iniciar la cobranza coactiva de la deuda que hubiese sido confirmada por el Tribunal Fiscal, en tanto la interposición de la demanda no interrumpe la ejecución de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria, conforme a lo regulado en el artículo 157° del Código Tributario.

Es decir, salvo que medie el otorgamiento de una medida cautelar sujeta al cumplimiento a los requisitos previstos en el artículo 159° del Código Tributario, el patrimonio del contribuyente se encuentra expuesto a las acciones coactivas que despliegue la Administración Tributaria para ejercer el cobro de la deuda tributaria.

En tal escenario, los contribuyentes aún tienen la posibilidad de ejercer su derecho a la tutela jurisdiccional efectiva a través de un proceso de plena jurisdicción, en el que se tiene la expectativa que el órgano jurisdiccional revise de forma exhaustiva el contenido de las decisiones emitidas en sede administrativa, basando su decisión en la revisión de todos los medios probatorios que hayan sido oportunamente actuados en la vía administrativa y que sean integrados al proceso, evaluando su pertinencia e utilidad en aras de validar si las obligaciones tributarias se encuentran correctamente determinadas.

2.14 De la valoración probatoria en sede judicial

El artículo 32° de la Ley N.° 27584 establece que la carga de la prueba corresponde a quien afirma los hechos que sustentan su pretensión. Dicha disposición mantiene el mismo enfoque previsto en el artículo 196° del Código Procesal Civil.

Ambas disposiciones deben ser interpretadas de conformidad con lo expuesto en el artículo 197° del Código Procesal que exige que todos los medios probatorios deben ser valorados de forma conjunta y utilizando apreciación razonada.

Con relación a la valoración de los medios probatorios, el Tribunal Constitucional, en la sentencia recaída en el Expediente N.° 6712-2005-HC/TC ha precisado que “La valoración de la prueba debe estar debidamente motivada por escrito, con la finalidad de que el justiciable pueda comprobar si dicho mérito ha sido efectiva y adecuadamente realizado”.

De la jurisprudencia citada se colige que la valoración de los medios probatorios es un componente esencial de las garantías inherentes al debido proceso y la tutela

jurisdiccional efectiva, máxime cuando la obtención de un fallo materialmente justo presupone que el órgano jurisdiccional valoró los medios probatorios oportunamente ofrecidos que permitan dilucidar la verdad subyacente de los hechos sometidos a litigio.

Tal como expone Devis Echandía (2019) “la actividad valorativa adquiere una trascendencia superior porque de ella depende la suerte del proceso en la mayoría de los casos, y, por lo tanto, que exista o no armonía entre la sentencia y la justicia” (p. 288).

En ese orden de ideas, se infiere que una prolija valoración probatoria permite evaluar la validez de la sentencia emitida, dado que una sentencia que contiene una valoración omisiva, parcial o incongruente lleva en un seno vicios que conllevarían indefectiblemente a declarar su nulidad.

Asimismo, la valoración judicial de los medios probatorios se somete a una serie de principios de índole procesal que coadyuvan a una resolución prolija de la controversia jurídica sometida a litigio.

En principio, se debe dar cumplimiento al principio de necesidad de la prueba, el cual ha sido conceptualizado por Devis Echandía (2019) como “la regla que ordena al juez resolver conforme lo alegado y lo probado” (p. 117).

Asimismo, también resulta de aplicación el principio de unidad de la prueba. Como bien señala Ramírez Salinas (2005) “no se puede limitar a tomar las pruebas en forma aislada, sino que deben ser apreciadas en un todo, relacionándolas unas con otras, para así determinar las concordancias y discordancias a las que se pudieran arribar”. (p. 1029)

En función a este principio las pruebas deben ser evaluadas de forma conjunta y con apreciación razonada a efectos de generar convicción en el juez. Así, la situación jurídico-tributaria de un contribuyente no puede ser determinada en base a un análisis aislado de los medios probatorios, sino a partir de una verdadera confrontación de todos los elementos de prueba que hubiesen sido aportados oportunamente al proceso a efectos de dilucidar la verdad subyacente al litigio.

Del principio de unidad de la prueba además se deriva el principio de adquisición de la prueba, el cual parte de la premisa que las pruebas aportadas al proceso no se encuentran orientadas únicamente a tutelar el interés de la parte litigante que las ofrece, sino que, al integrarse al caudal probatorio, coadyuvan a formar convicción en el órgano encargado de resolver.

A título ilustrativo ello ocurriría cuando un contribuyente aporta documentación referida a sus libros contables, comprobantes de pago u informes que acreditarían el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Dichas pruebas serán valoradas a fin de corroborar la correcta determinación de sus obligaciones tributarias, independientemente de si el resultado final de tal evaluación es favorable al contribuyente o no.

Asimismo, es menester tomar en cuenta al principio del interés público de la prueba. Tal como señala Devis Echandía (2019), dado que el fin de la prueba es formar certeza en el juez para que pueda fallar conforme a justicia, es innegable la existencia de un interés público en la función que se desempeña a través del proceso, siendo que dicho interés trasciende al beneficio perseguido por cada una de las partes intervinientes (p.119).

La aplicación del citado principio en los litigios de naturaleza tributaria es superlativa, en tanto la finalidad intrínseca a los procedimientos de carácter tributario es cautelar el interés público que se materializa mediante la correcta determinación de las obligaciones tributarias, lo que en definitiva coadyuva al cumplimiento eficaz del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

En ese orden de ideas, otro principio que resulta de aplicación al caso materia de investigación es el vinculado al de la preclusión de las pruebas en materia judicial, toda vez que los medios probatorios deben ser incorporados al proceso en la oportunidad y plazo fijado por la ley de la materia.

Así, el artículo 30° de la Ley N.° 27584 establece que los medios probatorios deben ser ofrecidos durante el acto postulatorio, junto a todos los documentos acompañados y pliegos correspondientes.

Es decir, las partes intervinientes en el proceso contencioso administrativo solo pueden presentar sus medios probatorios al interponer su escrito de demanda o durante la presentación de la contestación a la demanda, de corresponder.

Nótese que la configuración de dicha regla de carácter preclusivo no presupone que todas las pruebas presentadas durante el acto postulatorio del proceso deberán ser admitidas a trámite; por el contrario, es labor del juez identificar qué pruebas resultan pertinentes y cuáles deberán ser declaradas improcedentes a través del auto de saneamiento procesal.

Asimismo, lo expuesto en el artículo citado no resulta contrario a la naturaleza del proceso de plena jurisdicción, toda vez que el establecimiento de reglas de índole procesal no desvirtúa la finalidad adoptada en este tipo de proceso; por el contrario, otorga un marco de seguridad jurídica que permite una ordenada solución de conflictos en la vía contencioso - administrativa.

En efecto, el enfoque de plena jurisdicción permite al Juez resolver el litigio tributario emitiendo un pronunciamiento sobre el fondo de la controversia, evaluando si las obligaciones tributarias fueron correctamente determinadas, tomando como base a todos los elementos de prueba que fueron actuados en la vía administrativa; y, por ende, que deben ser admitidos a trámite durante el acto postulatorio del proceso.

En efecto, el proceso de plena jurisdicción no puede ser entendido como un proceso de “libre jurisdicción” en el cual el juez falla apartándose de la propia ley que regula el proceso contencioso administrativo; por el contrario, el juez se encuentra en la obligación dar estricto cumplimiento a las normas de índole procesal, las cuales ostentan carácter imperativo en virtud de lo establecido en el artículo IX del Título Preliminar del Código Procesal Civil.

A mayor abundamiento, la propia Ley N.º 27584 establece reglas de carácter preclusivo respecto a la admisión a trámite de los medios probatorios aportados durante la tramitación del proceso contencioso administrativo, siendo que su artículo 30º establece la posibilidad de ofrecer medios probatorios con posterioridad al cierre de la etapa postulatoria del proceso siempre que dichas pruebas estén referidas a hechos ocurridos o conocidos con posterioridad al inicio del proceso, los cuales deben encontrarse directamente vinculados a las pretensiones postuladas.

Tal disposición es ilustrativa a efectos de demostrar que incluso dentro de un proceso de plena jurisdicción existen reglas imperativas de carácter procesal que no pueden ser omitidas por el juez al momento de resolver.

En ese sentido, si bien el proceso bajo el enfoque de la plena jurisdicción tiene como finalidad brindar protección a los derechos e intereses de los administrados, ello no puede ser instrumentalizado a efectos de tolerar decisiones arbitrarias que se aparten del marco constitucional y legal que rige la vía contencioso-administrativa, distorsionando su tramitación hasta el punto de configurar un acto que limita con el abuso de derecho proscrito por el artículo 103º de la Constitución Política del Perú.

2.15 De la admisión a trámite de los medios probatorios que fueron calificados como extemporáneos en sede administrativa

En el presente trabajo se establece que los medios probatorios que han sido calificados como extemporáneos en base a lo previsto en los artículos 141° y 148° del Código Tributario no deben ser admitidos durante la tramitación del proceso contencioso administrativo.

En principio, consideramos que las reglas vinculadas a la formación del acervo probatorio deberían aplicarse de manera uniforme; tanto en la vía administrativa como en instancia judicial, a efectos de no generar contradicciones que generen indefensión en los administrados, eleven de forma innecesaria la carga procesal de los órganos resolutores en sede administrativa y que atenten contra el interés público protegido desde el inicio de la tramitación del procedimiento administrativo.

En principio, resulta contraproducente que la justicia contencioso - administrativa anule una decisión emitida por el Tribunal Fiscal que se efectuó de conformidad con lo expresamente regulado en los artículos 141° y 148° del Código Tributario, sancionando así la actividad de dicho órgano resolutor por haber emitido una decisión en estricto cumplimiento del marco normativo vigente, distorsionando así finalidad del proceso de plena jurisdicción, lo que evidencia que el fallo emitido en sede judicial resultaría materialmente incongruente e incoherente con las disposiciones previstas en la citada Ley N.° 27584.

En adición a lo expuesto, es preciso advertir que asumir una posición en sentido contrario fomenta incentivos negativos en los contribuyentes, quienes válidamente podrían reservar la presentación de sus medios probatorios para actuarlos exclusivamente en la vía judicial, en tanto no se estipularía ninguna consecuencia derivada de una negligente o dolosa gestión del acervo probatorio que respalda la determinación de sus obligaciones tributarias.

En el escenario planteado se obstaculizaría el ejercicio de la facultad de fiscalización y se desvirtuaría la finalidad de acudir al procedimiento contencioso-tributario, dado que los fallos emitidos en dicha instancia podrían ser revocados en base a medios probatorios que no fueron puestos a disposición de los órganos resolutores en sede administrativa, sobre la base de una decisión exclusivamente atribuible a los contribuyentes.

Además dicho proceder coadyuva a que se incremente de forma innecesaria la carga procedimental que soportan los órganos resolutores en sede administrativa, toda vez que resulta innegable que se destina la asignación de recursos valiosos en atender expedientes cuyas resoluciones serán dejadas sin efecto por la aplicación de criterios judiciales que contravienen de forma expresa lo regulado en los artículos 141° y 148° del Código Tributario, extrapolando modelos procesales propios del derecho administrativo a una realidad jurídica con características muy particulares como la que resulta inherente al ámbito tributario.

Asimismo, dicha circunstancia genera dilaciones innecesarias que abre espacio a perniciosas planificaciones financieras diseñadas a partir de la inexigibilidad de la deuda tributaria que se adquiere al interponer un recurso impugnatorio en el procedimiento contencioso-tributario.

No se deber perder de vista que la posición aquí defendida no implica disminuir las garantías asociadas al proceso tramitado bajo el enfoque de plena jurisdicción, máxime cuando los contribuyentes tienen el deber de aportar sus medios probatorios durante la tramitación del procedimiento de fiscalización, asumiendo las consecuencias derivadas de dicho incumplimiento en base a lo previsto en los artículos 141° y 148° del Código Tributario.

Por el contrario, se propone que se refuercen dichas garantías desde la tramitación del procedimiento de fiscalización a efectos de maximizar la posibilidad de ofrecer oportunamente los medios probatorios que sustenten la correcta determinación de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, sin que ello conlleve a la adopción de soluciones “innovadoras” que pretenden corregir dicha situación alterando la uniformidad de las reglas de carácter procedimental y la coherencia que debiera existir entre la controversia discutida en el ámbito administrativo y el litigio formado a nivel judicial.

Desde la perspectiva defendida en el presente trabajo, la noción de plena jurisdicción correctamente aplicada conlleva a que el juez en lo contencioso administrativo evalúe si la exclusión de los medios probatorios extemporáneos se encuentra debidamente sustentada en lo dispuesto en los artículos 141° y 148° del Código Tributario.

Si el juez no advierte alguna irregularidad derivada de la aplicación de dichos artículos, no tendrá base legal para revocar el fallo emitido por el Tribunal Fiscal, puesto que la aplicación de la normativa vigente no presupone una afectación a los derechos e intereses de los administrados ni atenta contra el marco constitucional.

En cambio, si se identifica una aplicación indebida de lo dispuesto en los artículos 141° y 148° del Código Tributario, es allí donde verdaderamente toma lugar el ejercicio de la denominada plena jurisdicción.

En efecto el juez no se encontrará limitado a ofrecer un pronunciamiento de carácter nulificante, sino que además se encontrará expedito a emitir una decisión de fondo, en la que establezca el mérito de las pruebas que no fueron evaluadas en sede administrativa y establezca con exactitud cómo deben proceder las instancias administrativas cuándo el expediente sea remitido para que se ejecute lo resuelto en la sentencia respectiva.

Ello es así debido a que las restricciones probatorias previstas en los artículos 141° y 148° del Código Tributarios no representan una mera formalidad, sino que son mecanismos idóneos que fomentan el debido cumplimiento del deber de colaboración de los contribuyentes frente al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria.

Asimismo, es preciso indicar que si bien los contribuyentes tienen el derecho a ofrecer sus medios probatorios tanto en la vía administrativa como en sede judicial, no se debe perder de vista que dicha prerrogativa no resulta ilimitada ni puede ser ejercida de forma abusiva; por el contrario, las pruebas que sustentan la determinación de las obligaciones tributarias deben ser ofrecidas en la debida oportunidad procedimental y pueden ser cuestionadas en la vía contencioso-administrativa siempre que hubiesen sido actuadas oportunamente en la vía administrativa.

2.16 El artículo 29° de la Ley N.° 27584 y las actuaciones que no formaron parte del procedimiento administrativo

La redacción vigente del artículo 29° de la Ley N.° 27584 dispone que en el proceso contencioso administrativo la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, salvo que se produzcan nuevos hechos o que se trate de hechos que hayan sido conocidos con posterioridad al inicio del proceso.

En dicho contexto, los medios probatorios calificados como extemporáneos en aplicación de lo dispuesto en los artículos 141° y 148° del Código Tributario no pueden ser incorporados al proceso contencioso administrativo debido a que no cumplen con la condición de formar parte de las actuaciones recogidas durante la tramitación del procedimiento administrativo y tampoco califican como hechos nuevos o conocidos con posterioridad al inicio del proceso.

En efecto, los medios probatorios que ostentan la condición de extemporáneos no forman parte de las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, debido a que sobre dichas instrumentales no existe ningún pronunciamiento respecto a su mérito o idoneidad para demostrar si las obligaciones tributarias fueron correctamente determinadas, en tanto únicamente se dispone su improcedencia por contravenir lo dispuesto en los artículos 141° o 148° del Código Tributario.

Asimismo, dichos medios probatorios tampoco pueden ser integrados a la excepción referida al acaecimiento de hechos nuevos o conocidos con posterioridad al inicio del proceso. Por el contrario, se trata de medios probatorios conocidos con antelación por los contribuyentes, quienes de forma voluntaria optaron por no presentarlos en la oportunidad prevista en los artículos 141° o 148° del Código Tributario.

A mayor abundamiento, tampoco resulta válida afirmar que tales medios probatorios califican como actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo por el simple hecho de haber sido anexadas al expediente administrativo, dado que para afirmar que un medio probatorio fue actuado en el procedimiento contencioso - tributario, es preciso que dicha instrumental haya sido debidamente valorada por el órgano resolutor, pronunciándose sobre su mérito probatorio para sustentar la correcta determinación de las obligaciones tributarias declaradas por los contribuyentes.

En línea con lo expuesto, se puede establecer que dicha interpretación no colisiona con la estructura y finalidad del proceso contencioso administrativo regulado bajo el enfoque de plena jurisdicción, dado que no se obstruye el análisis valorativo que corresponde efectuar al juez, quien se encuentra en la obligación de tomar en consideración todos los medios probatorios aportados en la debida oportunidad procesal a fin de resolver el conflicto de intereses sometido a su jurisdicción.

Asimismo, se debe prestar especial cautela a que los medios probatorios que se admiten a trámite a través del auto de saneamiento procesal hayan sido oportunamente actuados en la vía administrativa.

Bajo ese orden de ideas, se colige que lo previsto en el artículo 29° de la Ley N.° 27584 excluye a los medios probatorios que no hubiesen sido actuados en la vía administrativa en aplicación de lo regulado en los artículos 141° y 148° del Código Tributario.

En efecto, es pertinente considerar que cuando el artículo 29° de la Ley N.° 27584 establece que “la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo” se debe interpretar que dicha norma busca que los medios probatorios que se presenten a nivel procesal se encuentren vinculados a aquellos aspectos que fueron discutidos en sede administrativa y que fueron integrados a una resolución que causó estado, permitiendo al órgano jurisdiccional que realice una nueva evaluación integral de dichas instrumentales y falle conforme a su propio criterio, pero sin desnaturalizar las reglas de valoración probatoria que deben ser aplicadas de forma uniforme y coherente desde el inicio del procedimiento administrativo.

Ahora bien, dado que la lectura literal de la norma citada podría admitir más de una interpretación, se considera pertinente que se modifique la redacción de dicho artículo y se establezca de forma expresa que dicha norma también resulta aplicable a los medios probatorios que fueron excluidos del procedimiento contencioso-tributario en virtud de lo regulado en los artículos 141° y 148° del Código Tributario.

2.17 2Jurisprudencia emitida por los Juzgados y Salas Tributarias

De la revisión de la jurisprudencia emitida por los órganos jurisdiccionales observamos que no existió una línea uniforme con relación al criterio asumido respecto a la valoración de medios probatorios que previamente fueron calificados como extemporáneos en el procedimiento contencioso-tributario.

A modo de ejemplo, en la Resolución N.° 10 correspondiente al expediente 3088-2018, el Décimo Octavo Juzgado expuso lo siguiente:

Si bien es cierto, lo resuelto por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal se encuentra enmarcado dentro de lo que prescribe el Código Tributario, toda vez que los artículos 141° y 148° no permiten que se merituen medios probatorios que

habiendo sido requeridos por la Administración no fueron presentados en su oportunidad, salvo que se pruebe que la omisión no fue por culpa del contribuyente o que el impugnante pague la deuda vinculada con los medios probatorios, lo cual no ha sucedido en el presente caso; sin embargo, en esta instancia judicial, la demandante ha presentado los medios probatorios que no fueron valorados en sede administrativa, en tal sentido, en atención a que la finalidad del proceso contencioso administrativo es el control jurídico de las actuaciones de la administración y la tutela de los derechos subjetivos que se denuncia han sido afectados, por lo que el juez contencioso administrativo está facultado, no solo a revisar la legalidad de la actuación administrativa, sino, a pronunciarse sobre el conflicto de fondo, es decir, sobre los derechos subjetivos del administrado realmente afectados, reconociéndolos, restableciéndolos y adoptando todas las medidas necesarias para garantizar su efectiva satisfacción y en atención al derecho a la prueba, corresponde que en esta instancia judicial se valoren los medios de prueba ofrecidos por la demandante.

Nótese que, a criterio del Décimo Octavo Juzgado, pese a que tanto la Administración Tributaria como el Tribunal se encuentran obligados a dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 141° y 148° del Código Tributario, ello no es óbice para que un órgano con potestad jurisdiccional valore las instrumentales ofrecidas durante el acto postulatorio del proceso, atendiendo a que se trata de un proceso de plena jurisdicción que tiene por finalidad brindar tutela efectiva a los derechos e intereses de los administrados.

Ahora bien, es menester advertir que el referido análisis no considera las contradicciones que podría ocasionar que se dejé sin efecto una resolución del Tribunal Fiscal por no haber valorado medios probatorios que se encontraba legalmente impedido de revisar, bajo responsabilidad.

En la misma línea interpretativa, en la Resolución N.° 18 expedida durante la tramitación del expediente 02718-2018, el Décimo Noveno Juzgado especializado en materia tributaria concluyó que:

De la normatividad glosada se colige que si bien es cierto, en principio, no se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el procedimiento de

verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido por el deudor tributario, salvo que éste pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite el pago actualizado del monto reclamado vinculado a los medios probatorios presentados, no menos verdad es que en virtud de los principios de verdad material e impulso de oficio, aquella - la Administración - se encuentra obligada a agotar toda la actividad probatoria a efectos de esclarecer los hechos que sustentan los reparos formulados dentro de un procedimiento de fiscalización, pues sólo así se garantizará una decisión que cautele los derechos de los administrados según la realidad de los hechos y no única y exclusivamente sobre la base de los medios probatorios que se presenten dentro de la fiscalización. En tal sentido y en atención al principio de verdad material antes referido y habiéndose ofrecido, aceptado e incorporado los medios probatorios que obran en el expediente administrativo, conforme se desprende de la resolución catorce del expediente judicial electrónico, corresponde su valoración a efectos de determinar si en realidad la demandante ha logrado desvirtuar el reparo realizado por la Administración Tributaria.

En la aludida sentencia el Décimo Noveno Juzgado se inclina a admitir los medios probatorios extemporáneos en aplicación del principio de verdad material.

Sobre el particular, en el presente trabajo se establece que la remisión a los principios que rigen el procedimiento administrativo no resulta suficiente para desvirtuar el cumplimiento obligatorio de una norma con rango de ley como el citado artículo 29° de la Ley N.° 27584, máxime cuando se propone reforzar la eficacia del mencionado principio durante la tramitación del procedimiento de fiscalización, sin que ello conlleve a aceptar la inclusión de soluciones incongruentes durante el desarrollo del litigio en el ámbito judicial.

Asimismo, es menester acotar que si bien el principio de verdad material tiene plena vigencia durante la tramitación del procedimiento administrativo, la aplicación del referido principio debe ser ponderada y evaluada tomando en cuenta además el deber de colaboración a cargo de los contribuyentes y las consecuencias desfavorables que se deben asumir como consecuencia de una gestión negligente del material probatorio solicitado durante la tramitación del procedimiento de fiscalización.

Ahora bien, dicha de interpretación no es aplicada de forma uniforme por el resto de los órganos jurisdiccionales especializados en materia tributaria, apreciándose que el Vigésimo Juzgado ha emitido una serie de pronunciamientos que ratificaban la validez de las restricciones previstas en los artículos 141° y 148° del Código Tributario.

Así, en la Resolución N.° 19 correspondiente al expediente 16192-2018, el Vigésimo Juzgado desarrolló la siguiente interpretación:

De modo que, al no presentarse los medios probatorios dentro de la oportunidad prevista por ley, se pierde la posibilidad de que la autoridad administrativa los valore como sucedió en el presente en caso, decisión que merece confirmarse en esta instancia judicial, pues la oportunidad procesal que señala el artículo 141° del TUO del Código Tributario es perentoria. En ese sentido, no corresponde merituar los medios probatorios que fueron presentados de forma extemporánea. Como consecuencia, el presente reparo deberá ser analizado tomando en cuenta los medios probatorios que la demandante ofreció de forma oportuna.

En línea con lo expuesto, en la Resolución N.° 10 correspondiente al expediente 13096-2017, el Vigésimo Juzgado señaló que:

Todo medio probatorio tiene que ser presentado dentro del plazo y oportunidad establecida por ley, pues presentado fuera del plazo otorgado por la Administración o fuera del plazo establecido por ley, los medios probatorios presentados de forma extemporánea no podrán ser valorados. Esto tiene su sustento en el hecho que un procedimiento administrativo no puede paralizarse o durar por tiempo indefinido esperando hasta que el administrado presente los medios probatorios solicitados u ofrecidos por el propio administrado.

(...)

Por lo que en el presente caso, las nuevas pruebas que pretende aportar el demandante, no pueden ser valoradas, porque éstas debieron ser presentadas en su debida oportunidad, por lo que no hay razones para considerarlas ni valorarlas como pruebas nuevas aportadas dentro del plazo de excepción de medios probatorios extemporáneos, debido a que no fueron hechos ocurridos o conocidos con posterioridad al inicio del proceso contencioso, porque éstos documentos debieron ser presentados cuando la Administración en forma reiterada le requirió a la ahora demandante.

Complementando lo expuesto y durante la tramitación del mismo proceso, el referido Vigésimo Juzgado en la Resolución N.º 26 precisó que:

En el caso se procediera a valorar tales medios probatorios extemporáneos en la instancia judicial, además de ser ilegal, se priva a las entidades demandadas SUNAT y Tribunal Fiscal de ejercer su facultad de autotutela administrativa en virtud de la cual tienen la posibilidad de revisar sus propios actos administrativos, haciendo inútil la sustanciación del procedimiento contencioso administrativo en dicha instancia administrativa.

Como se observa, el Vigésimo Juzgado deniega la admisión de los medios probatorios debido a que a su admisión a trámite supone inaplicar lo regulado en los artículos 141º y 148º del Código Tributario, así como los principios de oportunidad procesal y autotutela administrativa.

Complementando lo expuesto, en la Resolución N.º 11 correspondiente al expediente N.º 7255-2019 se señaló de forma expresa que no correspondía valorar los medios probatorios extemporáneos atendiendo a que dichas instrumentales no cumplen el requisito de causar estado:

Al respecto, se debe tomar en cuenta que en aplicación de lo regulado en el artículo 29º de la Ley 27584 aprobado por el Decreto Supremo 011-2019-JUS, en el proceso contencioso administrativo, la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, por lo que dichos medios probatorios no deben ser admitidos en el presente proceso. La razón de esta norma es evitar que en sede judicial se incorporen medios probatorios que no fueron evaluados en sede administrativa, y como consecuencia de ello, no formaron parte del pronunciamiento emitido, es decir, que no se integran a una resolución que causó estado. En efecto, el requisito esencial para interponer la acción contencioso-administrativa es que la impugnación recaiga sobre resoluciones que causen estado, es decir, que expresen de forma definitiva la voluntad de la Administración. Dicho requisito se desnaturaliza cuando se admiten medios probatorios que no formaron parte del análisis realizado por el Tribunal Fiscal al momento de emitir la resolución demandada, razón por la que dichos medios probatorios no deben ser admitidos al resolver la presente litis.

Ahora bien, a nivel de segunda instancia, la Sexta Sala especializada en materia tributaria opta por dar preponderancia a la aplicación del principio de plena jurisdicción, admitiendo a trámite los medios probatorios que no fueron valorados en sede administrativa en aplicación de las restricciones previstas en los artículos 141° y 148° del Código Tributario.

Como marco de referencia, consideramos pertinente citar el criterio expuesto por la Sexta Sala en la Resolución N.° 41 correspondiente al expediente N.° 10415-2013:

En este orden de ideas, el juez, en base al control de juridicidad subjetivo otorgado por el artículo 1° de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, se encontraba facultado para valorar los medios probatorios presentados, aún en la etapa de reclamación, a efectos de verificar si dicha documentación pudiera modificar o no el reparo u observación efectuada por la Administración Tributaria, es decir, si resultaban útiles y pertinentes, en ambos casos a través de una debida motivación, y en cuyo supuesto, procedería a su análisis para la definición del asunto de fondo; tal y conforme actuó el Juez de Instancia, lo cual no implica contravención del principio de preclusión; para lo cual, se debe considerar que el proceso contencioso administrativo tiene sus propias normas previstas en el TUO de la Ley 27584, en cuyo mérito, al haberse ofrecido el mérito del expediente administrativo, el cual era obligatorio revisar conforme lo dispone el mismo cuerpo normativo, no se puede sostener que el A quo se ha limitado a una interpretación sesgada, dado que su función no se limita a revisar la legalidad de la actuación administrativa, sino, pronunciarse sobre el conflicto de fondo, para lo cual se evalúan todos los medios probatorios presentados.

Como se observa, la Sexta Sala indica que adopta el criterio de plena jurisdicción para admitir a trámite todos los medios probatorios ofrecidos en la etapa postulatoria del proceso, sin excluir a las instrumentales que fueron calificadas como extemporáneas en virtud de lo regulado en los artículos 141° y 148° del Código Tributario.

En adición a lo expuesto, conforme al criterio expuesto por la Sexta Sala al resolver el recurso de apelación interpuesto durante la tramitación del expediente 13096-2017 mediante la Resolución N.° 23 se aprecia que:

Al respecto, se debe indicar que el A quo no ha considerado que atendiendo a las circunstancias del caso bajo análisis, era una obligación del Juzgador, conforme

al Principio de Verdad Material, el verificar si los medios probatorios extemporáneos pudieran modificar el reparo u observación efectuada por la Administración Tributaria, máxime, si han sido ofrecidos en el proceso, ya que de acreditarse este supuesto, aquellos formalismos legales para su no admisión a trámite, aunque fueran imputables al demandante, deben dejarse de lado para llegar a la verdad, debiendo prevalecer dicho principio, tanto más, si éste fue referido de forma expresa por la empresa demandante en su escrito postulatorio, más aún, si la pretensión de plena jurisdicción implica plena tutela de los intereses y derechos de los particulares frente a las diferentes actuaciones de la Administración Pública.

Como se observa, el superior jerárquico expone que la tramitación del proceso contencioso administrativo no puede apartarse del objetivo perseguido a través de la modificación normativa introducida a través de la Ley N.º 27584, es decir, se debe garantizar la tutela efectiva de los derechos e intereses de los administrados, siendo que para cumplir con dicho propósito se deben valorar todos los medios probatorios ofrecidos durante la etapa postulatoria del proceso, incluyendo a aquellos que fueron calificados como extemporáneos en el procedimiento administrativo.

Nótese que el pronunciamiento emitido por dicha instancia califica como formalismos legales a las restricciones incorporadas en los artículos 141º y 148º del Código Tributarios, sin considerar el rol que dicha normativa cumple para viabilizar la eficiencia del procedimiento de fiscalización, coadyuvando así al cumplimiento del deber de colaboración que tienen los contribuyentes en aras de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

En sentido contrario, la Sétima Sala se aparta de dicha línea jurisprudencial y en su razonamiento sí toma en cuenta las restricciones reguladas en los artículos 141º y 148º del Código Tributario.

A título ilustrativo, la Sétima Sala, al resolver la apelación correspondiente al expediente 11134-2016 mediante la Resolución N.º 21 expresó que:

De acuerdo a la normatividad citada se establece que en el procedimiento tributario se ha adoptado el principio de preclusión. Sobre el particular se han formulado observaciones, aduciéndose que la restricción para el ofrecimiento y actuación de pruebas hasta que no se emita la decisión final constituye una

vulneración al derecho de ofrecer y producir pruebas y, por tanto, al derecho de defensa; sin embargo, las razones de la opción adoptada por el legislador peruano parecen estar del lado de la persuasión al contribuyente para que ofrezca a la Administración, desde el inicio, sus medios de defensa, a fin de evitar que el contribuyente al finalizar la fiscalización, presente pruebas nuevas entorpeciendo las labores de la Administración y ésta termine emitiendo actos que luego podrían ser revocados, con el consiguiente coste que ello significa y además en el deber de colaboración establecido por el Código Tributario; pero sobre todo, con el fin de que el contribuyente presente la documentación con la que realmente cuenta en el momento de la fiscalización, salvo que demuestre que la omisión se debió a causas no imputables.

Conforme a lo señalado, es el contribuyente quien debió justificar las diferencias encontradas en la fiscalización, puesto que la Administración ha efectuado los reparos en base a la documentación otorgada por el propio contribuyente y de los requerimientos se aprecia que en etapa de fiscalización se le solicitó la sustentación de las observaciones levantadas, lo que no cumplió en su totalidad; por lo que habiendo sido requerido en la etapa correspondiente a efectos que presente todas las pruebas que justifiquen la veracidad de su determinación de la deuda tributaria, las pruebas presentadas en etapa de reclamación son extemporáneas.

En ese sentido, de la revisión de la jurisprudencia citada, se colige que no existe uniformidad en los criterios expuestos por los órganos jurisdiccionales respecto a la admisión a trámite de los medios probatorios calificados como extemporáneos en base a lo dispuesto en los artículos 141° y 148° del Código Tributario.

2.18 Jurisprudencia emitida por la Corte Suprema

De acuerdo al artículo 384° del Código Procesal Civil, aplicable de forma supletoria al proceso contencioso administrativo, el recurso de casación tiene como finalidad la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto, logrando así la uniformidad de la jurisprudencia nacional emitida por la Corte Suprema.

Siendo ello así, los pronunciamientos emitidos en dicha instancia deberían servir como marco de referencia para interpretar los alcances del artículo 29° de la Ley N.°

27584; y, en base a ello, determinar si corresponde admitir a trámite los medios probatorios que son presentados durante la etapa postulatoria del proceso, pero que fueron calificados como extemporáneos durante la tramitación del procedimiento administrativo en función a lo regulado en los artículos 141° y 148° del Código Tributario.

Con relación al tema analizado en la presente investigación, la Corte Suprema, a través de la sentencia de Casación N.° 3412-2008 estableció que:

De esta manera, acorde con el derecho a la tutela judicial efectiva y la finalidad de un proceso de plena jurisdicción, lo que se prohibía con esta norma no era tanto el ofrecimiento de medios probatorios nuevos, sino la probanza de hechos nuevos en sede judicial, esto es, fundamentos fácticos no alegados durante la etapa administrativa, siendo en consecuencia perfectamente posible que un medio probatorio no actuado en el expediente administrativo tenga como objeto corroborar un hecho discutido al interior del procedimiento administrativo.

Como se observa, el fallo citado se remite al principio de plena jurisdicción para exponer que es factible admitir a trámite medios probatorios que no hubiesen sido actuados en el procedimiento administrativo, en tanto las referidas pruebas resulten conducentes para dilucidar un hecho alegado previamente en sede administrativa.

Sin perjuicio de ello, es menester señalar que a través de la sentencia de Casación N.° 15692-2015, la Corte Suprema se apartó de dicha interpretación, otorgando prioridad al principio de preclusión de la actividad probatoria, ratificando la aplicación de lo previsto en los artículos 141° y 148° del Código Tributario:

Así se establece en el artículo 141 del Código Tributario, que no se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubiera sido presentado por el administrado, salvo que pruebe que la omisión no se generó por su causa; impedimento que tiene como fundamento evitar que el contribuyente se reserve el derecho de presentar documentación cuando lo considere conveniente, incumpliendo con la obligación de facilitar las labores de fiscalización.

En ese sentido, el impulso de oficio determina que el procedimiento administrativo continúe hasta que la solicitud del administrado se resuelva correcta y oportunamente, verificando plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para establecer la verdad material; pero ese

procedimiento se desarrolla cumpliendo plazos que son perentorios, de lo contrario podría prolongarse indefinidamente sin que se resuelva el tema controvertido; por ello, el objeto de la prueba está restringido a la comprobación de los hechos en la debida oportunidad procesal, y, en el caso concreto, el legislador ha establecido que no se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado por el deudor tributario.

Tal como se aprecia, la Corte Suprema aplica las restricciones previstas en los artículos 141° y 148° del Código Tributario y señala que los medios de prueba deben ser ofrecidos en la debida oportunidad procedimental, otorgando efecto coercitivo al cumplimiento del deber de colaboración de los contribuyentes frente a la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, el cual no puede ser soslayado en base a una remisión genérica al contenido de los principios de impulso de oficio y verdad material.

Aunado a lo expuesto, la Corte Suprema en la sentencia correspondiente al expediente N.° 24014-2017 ha ratificado la validez de las restricciones procedimentales previstas en el artículo 141° del Código Tributario, bajo el siguiente tenor:

Si bien el órgano fiscalizador no realiza un pedido expreso de aquella documentación a la que hace referencia la recurrente, no sería razonable que aquel conozca a detalle aquellos documentos que obran en poder del contribuyente, a fin de sustentar el punto materia de fiscalización.

Así pues, es el sujeto fiscalizado el que debería atender de manera exhaustiva el pedido genérico establecido por la SUNAT, a fin de desvirtuar la observación realizada. Por lo tanto, efectivamente, como lo ha sostenido la Sala Superior, se advierte que la recurrente no cumplió con presentar dentro del plazo previsto en el Código Tributario la documentación que acreditara que lo determinado por ella se ajustaba a la normativa tributaria y, en tal sentido, no correspondía efectuar el reparo analizado.

De manera que la actuación de la SUNAT de no meritarse la documentación ofrecida se ajusta a lo establecido en el artículo 141° del Código Tributario.

No obstante, en la sentencia de Casación N.º 2779-2020, la Corte Suprema adoptó un criterio distinto al previamente citado y señaló que las normas de carácter procedimental reguladas en los artículos 141º y 148º del Código Tributario no resultan aplicables en sede judicial, agregando que:

Los medios probatorios fueron presentados por la demandante en la oportunidad de la reclamación, el veintiocho de diciembre de dos mil doce; por lo que los medios probatorios de la demandante se encuentran en el supuesto de las actuaciones del procedimiento administrativo, siendo medios probatorios aportados en la etapa administrativa, en consecuencia, no se establece limitación y corresponde al órgano jurisdiccional valorarlos a fin de cautelar el derecho al debido proceso y el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva, como en efecto ha ocurrido en la presente controversia por parte de las instancias de mérito.

De la revisión de la referida sentencia de casación se advierte que la Corte Suprema interpreta que resulte suficiente que los medios probatorios hayan sido presentados durante el procedimiento administrativo para que se subsuman dentro del supuesto referido a “actuaciones del procedimiento administrativo”, sin tomar en cuenta si fueron tales pruebas fueron presentadas de forma oportuna o si su contenido fue evaluado por los órganos resolutores en sede administrativa.

Siendo ello así, se aprecia que la posición asumida por la Corte Suprema en la referida sentencia de casación N.º 2779-2020 genera incertidumbre jurídica y priva de eficacia a las actuaciones llevadas a cabo durante la tramitación del procedimiento administrativo, en tanto dichas diligencias pierden trascendencia cuándo las reglas de carácter procesal avalan el incumplimiento de las reglas expresamente previstas en los artículos 141º y 148º del Código Tributario.

En efecto, no es un aspecto controvertido que los artículos 141º y 148º del Código Tributario son reglas de carácter procedimental que no vinculan directamente la actuación de los jueces; empero, una interpretación sistemática de los artículos referidos junto al mandato expreso del artículo 29º de la Ley N.º 27584 demuestra que incluso dentro de un proceso de plena jurisdicción debe existir uniformidad entre las reglas de valoración probatoria que se aplican en el ámbito administrativo y en instancia judicial, otorgando así coherencia al sistema que pretende resolver los litigios de naturaleza tributaria.

Nótese además que la citada sentencia de casación N.º 2779-2020 no establece una posición definitiva sobre la cuestión planteada en la presente investigación, advirtiéndose que el mismo colegiado supremo sugiere que dicha discusión debió ser planteada a través de la interposición de una tacha formulada contra los medios probatorios que fueron calificados como extemporáneos durante la tramitación del procedimiento administrativo:

En tal sentido, si ambas recurrentes consideraban que los medios probatorios aportados en forma extemporánea durante el procedimiento administrativo no debían ser admitidos ni valorados en la etapa judicial, debieron interponer en su oportunidad las tachas que el ordenamiento procesal les permitía, lo cual no se advierte que haya sucedido conforme a lo anotado por las instancias de mérito.

Ahora bien, ante la duplicidad de criterios, la Corte Suprema estableció un precedente de carácter vinculante a través de la Sentencia de Casación N.º 546-2022, indicando lo siguiente:

4.2.2 (...) Si bien la prueba ex temporánea solo será admitida cuando el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago o presente carta fianza u otra garantía por dicho monto actualizado con los intereses, también lo es que se debe afirmar la potestad de la Administración de incorporar de oficio la prueba extemporánea que permita llegar a la convicción de que se está alcanzando la verdad material.

4.2.3 En el proceso contencioso administrativo, las partes podrán ofrecer los medios probatorios que estimen pertinentes para acreditar su pretensión, aunque éstos hubieran sido propuestos extemporáneamente en el procedimiento administrativo; y, los órganos jurisdiccionales, atendiendo a los fines del proceso contencioso administrativo y a las garantías del derecho de prueba se encuentran obligados a analizar su pertinencia y relevancia para su incorporación válida en el proceso a pedido de parte, o evaluará su inclusión oficiosa de ser el caso.

En principio, es importante acotar que la solución adoptada por la Corte Suprema no necesariamente soluciona la presente controversia, máxime cuando el precedente es emitido por una Sala de carácter transitorio cuya composición es ratificada anualmente, por lo que la posibilidad de un cambio de paradigma aún resulta latente.

Ahora bien, en principio se observa una contradicción en el razonamiento expuesto en el referido precedente, toda vez que si bien se reconoce la validez normativa de las restricciones previstas en los artículos 141° y 148° del Código Tributario, se efectúa una remisión al principio de informalismo para soslayar su mandato, omitiendo que no nos encontremos frente a simples formalidades sino ante mecanismos de carácter coercitivo que otorgan eficacia al deber de colaboración de los contribuyentes frente al ejercicio de la facultad de fiscalización a cargo de la Administración Tributaria.

Se advierte además que la Corte Suprema refiere que los órganos administrativos deben incorporar de oficio los medios probatorios extemporáneos cuando sean necesarios para el esclarecimiento de los hechos.

Nótese que el citado precedente vinculante no establece ningún parámetro que establezca con meridiana claridad cuándo nos encontramos frente a un medio probatorio “necesario”, por lo que la aplicación de las restricciones previstas en los artículos 141° y 148° del Código Tributario se sujetaría a la discrecionalidad del órgano resolutor, lo que incrementa la litigiosidad de las controversias tributarias fomentando un contexto de inseguridad jurídica.

Respecto a la admisión a trámite de los referidos medios probatorios extemporáneos en sede judicial, el anotado precedente vinculante refiere que la denominada figura de plena jurisdicción: “no puede ser utilizada indiscriminadamente o con la sola invocación, sino que se encuentra limitada cuando no se hubiera tramitado un procedimiento administrativo previo”.

La premisa expuesta por la Corte Suprema demuestra que su razonamiento deviene en incoherente dado que supedita la aplicación de la plena jurisdicción a la existencia un procedimiento administrativo previo, empero en su análisis desconoce las reglas aplicables a dicho procedimiento quebrando la coherencia entre las reglas de valoración probatoria que deberían ser uniformes entre ambos ordenamientos.

Desde nuestra perspectiva dicha contradicción es el resultado de incorporar elementos ajenos a la génesis del litigio tributario, toda vez que la controversia formada al finalizar el procedimiento de fiscalización es alterada en sede judicial, obligando a los contribuyentes a que tramiten un procedimiento que, por lo menos, dura 9 meses en instancia de reclamación y 12 meses en apelación ante el Tribunal Fiscal, para recién disponer la admisión a trámite de medios probatorios que no fueron revisados en sede

administrativa, coadyuvando al incremento innecesario de la carga procedimental y generando incentivos negativos en la gestión de los medios probatorios que deberían ser presentados oportunamente por los contribuyentes, cuando en realidad es más idóneo que las modificaciones normativas que hubiere que efectuar tuviesen como eje una mejora en las garantías y derechos que se deben reconocer a los contribuyentes desde la tramitación del procedimiento de fiscalización.

En base a lo expuesto, se considera que el precedente vinculante emitido por la Corte Suprema no necesariamente soluciona la controversia planteada en la presente investigación, por lo que dicho conflicto debería ser resuelto a través de una modificación normativa al artículo 29° de la Ley N.° 27584, disponiendo expresamente que no corresponde admitir a trámite los medios probatorios calificados como extemporáneos en virtud de lo regulado en los artículos 141° y 148° del Código Tributario, lo cual a su vez debe ser complementada con mejoras incorporadas a la tramitación del procedimiento de fiscalización en aras de coadyuvar que los contribuyentes tengan la posibilidad de ofrecer oportunamente los medios probatorios que demuestran el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En efecto, se colige que cuando el artículo 29° de la Ley N.° 27584 dispone que en el proceso contencioso administrativo la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, debe interpretarse que dicha norma establece un parámetro que exige que los medios probatorios que se ofrecen en sede judicial hubiesen sido debidamente actuados y valorados en el procedimiento administrativo, otorgando así coherencia a la controversia tributaria sometida a litigio.

Así, si bien el proceso de plena jurisdicción exige que el juez emita su fallo atendiendo a los medios probatorios aportados durante la etapa postulatoria del proceso con la finalidad de emitir una decisión que no se limite a corroborar la legalidad de las resoluciones administrativas demandadas, sino que además tutele de forma integral los derechos e intereses de los administrados, ello no es óbice para admitir a trámite aquellos medios probatorios que ni siquiera fueron actuados en el procedimiento administrativo que da origen a la demanda interpuesta.

Por último, se considera pertinente hacer referencia a lo expuesto por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, quien a través de la sentencia 1222/2022 se pronuncia en la misma línea argumentativa de la tesis defendida en el presente trabajo, señalando

que si en etapa judicial se adjunta documentación probatoria que no fue aportada durante la tramitación del procedimiento administrativo, la evaluación de dicho caudal probatorio atentaría contra el principio de buena fe y la proscripción del abuso del derecho, dado que el órgano jurisdiccional realizaría actividades de comprobación (entiéndase para el caso peruano, a actividades de fiscalización), que en realidad competen a la Administración Tributaria.



CONCLUSIONES

- El interés público protegido a través del procedimiento de fiscalización se salvaguarda mediante la presentación oportuna de los medios probatorios que sean solicitados durante la tramitación de dicho procedimiento, logrando así una tributación justa y equitativa que desarrolla a cabalidad el deber de contribuir con el sostenimiento de las cargas públicas.
- Las restricciones impuestas por los artículos 141° y 148° del Código Tributario deben mantener su vigencia debido a que coadyuvan al cumplimiento cabal del deber de colaboración que los contribuyentes asumen frente al ejercicio de la facultad de fiscalización, fomentando así una prolija gestión del acervo probatorio que respalda la determinación de las obligaciones de índole tributario.
- Es necesario establecer mecanismos que coadyuven a que los contribuyentes tengan la oportunidad efectiva de presentar sus medios probatorios durante la tramitación del procedimiento de fiscalización, a fin de identificar con precisión qué medios probatorios ostentan la condición de extemporáneos, fomentando así una mejor protección de las garantías procedimentales que deben ser respetadas durante dicho procedimiento, sin que ello conlleve a que se postulen soluciones artificiosas que desnaturalizan la controversia formada desde la génesis del litigio en materia tributaria.

En ese orden de ideas, se propone modificar el artículo 75° del Código Tributario a fin de establecer que el requerimiento de conclusiones sea emitido por la Administración Tributaria de forma obligatoria.

- A partir de la entrada en vigencia de la Ley N.° 27584, el proceso contencioso - administrativo peruano se estructura bajo el modelo de plena jurisdicción, cuya finalidad no se limita a evaluar la legalidad de las resoluciones administrativas que causan estado, sino que además exige que se tutelen de forma efectiva los derechos e intereses de los contribuyentes, por lo que es factible que se expidan sentencias de carácter nulificante, así como sentencias que se pronuncien sobre el fondo de la controversia.

- En la vía judicial corresponde efectuar una evaluación integral de lo actuado en la vía administrativa mediante un análisis completo de todos los medios probatorios admitidos a trámite durante la etapa postulatoria del proceso, prestando especial atención a que tales medios probatorios a su vez hayan sido evaluados y oportunamente ofrecidos durante la tramitación del procedimiento contencioso - tributario.
- En el proceso contencioso administrativo no corresponde admitir a trámite los medios probatorios que hubiesen sido excluidos del procedimiento contencioso -tributario en virtud de las restricciones previstas en los artículos 141° y 148° del Código Tributario debido a que tales pruebas no fueron actuadas durante la tramitación del procedimiento contencioso - tributario, máxime cuando es necesario que exista coherencia entre la controversia discutida en la vía administrativa y el debate formado en sede judicial a efectos de no generar dilaciones innecesarias durante la tramitación de los litigios tributarios, evitando así la emisión de fallos incongruentes que distorsionen la necesidad de acudir a la vía del procedimiento contencioso - tributario y que incrementan de forma innecesaria la carga procedimental de los órganos resolutores en dicha materia.
- La expresión “actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo” incorporada en la redacción actual del artículo 29° de la Ley N.° 27584 debe ser interpretada en el sentido que la actividad probatoria en el proceso judicial se encuentra referida a los medios que fueron oportunamente evaluados durante la resolución del litigio en la vía administrativa, lo que conlleva a que no se admita a trámite aquellos medios probatorios que no hubiesen sido debidamente evaluados durante la tramitación del procedimiento contencioso - tributario como consecuencia de las restricciones reguladas en los artículos 141° y 148° del Código Tributario.
- No obstante, dado que la redacción de la norma citada podría admitir más de una interpretación, debe modificarse el texto de dicho artículo y señalar de forma expresa que solo se admiten a trámite los medios probatorios ofrecidos en la etapa postulatoria del proceso que hubiesen sido actuados y valorados en el procedimiento administrativo, indicando de forma expresa que dicha restricción resulta aplicable a los medios probatorios excluidos del procedimiento contencioso - tributario en virtud de lo señalado en los artículos 141° y 148° del Código Tributario.

RECOMENDACIONES

Se debe modificar el artículo 29° de la Ley N.° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, y señalar que durante la tramitación del proceso contencioso administrativo se pueden presentar todos los medios probatorios que coadyuven a sustentar la pretensiones postuladas por los accionantes siempre que hubiesen sido actuados y valorados en la vía administrativa, precisando de forma expresa que dicha restricción resulta aplicable a los medios probatorios excluidos del procedimiento contencioso-tributario en virtud de lo previsto en los artículos 141° y 148° del Código Tributario.

En ese sentido, recomendamos modificar el artículo 29° de la Ley N.° 27584, indicando el siguiente texto:

Durante la etapa postulatoria del proceso contencioso administrativo las partes podrán ofrecer todos los medios probatorios que resultan pertinentes para la fundamentación de su pretensión, siempre que dichos medios probatorios hubiesen sido actuados y valorados en la vía administrativa.

En consecuencia, no corresponde admitir a trámite los medios probatorios excluidos del procedimiento contencioso-tributario que incumplan las disposiciones previstas en los artículos 141° y 148° del Código Tributario.

En lugar de proponer alternativas que distorsionen el litigio tributario cuando la controversia es discutida en sede judicial, resulta más coherente establecer mecanismos que coadyuven a que los medios probatorios sean oportunamente presentados durante la tramitación del procedimiento de fiscalización, logrando así que el acervo probatorio evaluado en el ámbito administrativo coincida con el material probatorio ofrecido en sede judicial, lo que a su vez evita que se adopten fallos incongruentes que declaren la nulidad de resoluciones emitidas en el ámbito administrativo por haber dado estricto cumplimiento a las disposiciones previstas en los artículos 141° y 148° del Código Tributario.

En consecuencia, se sugiere modificar el artículo 75° del Código Tributario bajo el siguiente tenor:

“Concluido el proceso de fiscalización o verificación, la Administración Tributaria emitirá la correspondiente Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, si fuera el caso.

No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria deberá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso. La documentación que se presente ante la Administración Tributaria luego de transcurrido el mencionado plazo no será merituada en el proceso de fiscalización o verificación”.

REFERENCIAS

- Arce, E., & Rubio, M. (2017). *Teoría esencial del ordenamiento jurídico peruano*. Fondo Editorial PUCP.
- Baca Oneto, V. S. (2009). *Teoría de la impugnación*. Palestra.
- Bergstein, J. (2019). Proyecciones de la buena fe en el Derecho Tributario: Una mirada desde la jurisprudencia uruguaya. *Themis*, 41-53.
- Borrero Moro, C. J. (2012). *Los derechos fundamentales de los contribuyentes en la fiscalización tributaria*. Pacífico Editores, Academia Internacional de Derecho Tributario.
- Bravo Cucci, J. (2010). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Jurista Editores.
- Brewer-Carías, A. R. (2020). La configuración del contencioso administrativo como un sistema de justicia administrativa en el derecho comparado latinoamericano. *Derecho & Sociedad*, 63-77.
- Cairo Roldán, O. (2004). *Justicia Constitucional y Proceso de Amparo*. Palestra Editores.
- Cassagne, J. C. (2017). *Derecho Administrativo* (t. 2). Palestra Editores.
- Cayón Galiardo, A. (2011). Derechos y garantías del contribuyente: Seguridad jurídica. *Cuestiones actuales de Derecho Tributario*, 73-103.
- Chau Quispe, L., & Garay Malpartida, G. (2013). Análisis de las reglas de preclusión del derecho a la prueba en el procedimiento contencioso tributario. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 201-245.
- Quince años de la Ley del proceso contencioso administrativo: algunos aspectos de su regulación en el Perú. Entrevista a Giovanni Priori Posada. (2016). *Themis*, (69), 115-119.
- Corte Superior de Justicia de Lima. Décimo Noveno Juzgado Contencioso Administrativo con subespecialidad en tributario y aduanero (2021). Resolución N.º 18 del expediente 02718-2018.
- Corte Superior de Justicia de Lima. Décimo Octavo Juzgado Contencioso Administrativo con subespecialidad en tributario y aduanero (2019). Resolución N.º 10 del expediente 03088-2018.
- Corte Superior de Justicia de Lima. Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con subespecialidad en temas tributarios y aduaneros (2017). Resolución N.º 21 del expediente 11134-2016.

- Corte Superior de Justicia de Lima. Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con subespecialidad en temas tributarios y aduaneros (2018). Resolución N.º 23 del expediente 13096-2017.
- Corte Superior de Justicia de Lima. Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con subespecialidad en temas tributarios y aduaneros (2020). Resolución N.º 13 del expediente 6109-2019.
- Corte Superior de Justicia de Lima. Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con subespecialidad en temas tributarios y aduaneros (2020). Resolución N.º 41 del expediente 10415-2013.
- Corte Superior de Justicia de Lima. Vigésimo Juzgado Contencioso Administrativo con subespecialidad en tributario y aduanero (2018). Resolución N.º 10 del expediente 13096-2017.
- Corte Superior de Justicia de Lima. Vigésimo Juzgado Contencioso Administrativo con subespecialidad en tributario y aduanero (2019). Resolución N.º 26 del expediente 13096-2017.
- Corte Superior de Justicia de Lima. Vigésimo Juzgado Contencioso Administrativo con subespecialidad en tributario y aduanero (2020). Resolución N.º 19 del expediente 16192-2018.
- Corte Superior de Justicia de Lima. Vigésimo Juzgado Contencioso Administrativo con subespecialidad en tributario y aduanero (2020). Resolución N.º 11 del expediente 07255-2019.
- Corte Suprema de Justicia de la República. Primera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria (2019). Casación N.º 16788-2017.
- Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria (2022). Casación N.º 24014-2017.
- Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria (2022). Casación N.º 2779-2020.
- Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria (2023). Casación N.º 546-2022.
- Corte Suprema de Justicia de la República. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente (2010). Casación N.º 3412-2008.
- Corte Suprema de Justicia de la República. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente (2016). Casación N.º 2851-2014.
- Corte Suprema de Justicia de la República. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente (2015). Casación N.º 17677-2015.
- Corte Suprema de Justicia de la República. Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria (2017). Casación N.º 6648-2016.

- Corte Suprema de Justicia de la República. Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria (2018). Casación N.º 366-2016.
- Corte Suprema de Justicia de la República. Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria (2019). Casación N.º 15692-2015.
- De la Vega Rengifo, B. (2012). La discrecionalidad de la Administración Tributaria y el procedimiento de fiscalización. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* (t. 3), 15-71.
- Devis Echandía, H. (2019). *Teoría General de la Prueba Judicial*. Editorial Temis.
- Diez Sánchez, J. J. (2004). Comentarios en torno a la Ley del Proceso Contencioso-Administrativo del Perú. *Revista de Administración Pública*, 327-352.
- Durán Rojo, L. (2005). Alcances del deber de contribuir en el Perú. *AELE Análisis Tributario*, 12-16.
- Durán Rojo, L. (2009). Alcances del Derecho a la Prueba en materia tributaria. *Análisis Tributario*, 9-12.
- Espinosa-Saldaña Barrera, E. (2004). El actual proceso contencioso-administrativo peruano, y las peligrosas repercusiones de no asumir plenamente un contencioso de plena jurisdicción. *Derecho & Sociedad*, 9-15.
- Espinosa-Saldaña Barrera, E. (2012). Proceso Contencioso Administrativo peruano: Evolución, balance y perspectivas. *Revista Círculo Derecho Administrativo*, 11-20.
- Fernández Ttito, A. (2020). El decaimiento del control constitucional en sede administrativa en un estado constitucional de Derecho. *Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la UNSAAC*, 299-322.
- Gamba Valega, C. (2004). Acerca del ejercicio y control de las potestades administrativas. Especial referencia al procedimiento tributario de fiscalización. *Revista de la VIII Jornada Nacional de Tributación IFA*, 1-36.
- Gamba Valega, C. (Marzo de 2021). La fiscalización tributaria: Derechos y garantías del contribuyente. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, (70), 15-205.
- García de Enterría, E. (2009). La formación y el desarrollo en Europa de la jurisdicción contenciosa administrativa. Su adquisición definitiva de un status de jurisdicción plena y efectiva. *Revista de Administración Pública*, 167-183.
- García Novoa, C. (2006). Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica. *Revista Derecho & Sociedad*, 27-41.
- García Toma, V. (2013). La jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el examen de constitucionalidad y el modelo de control derivado y sinérgico. *Derecho & Sociedad*, (40), 13-37.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/12786>

- García Toma, V. (2015). La Constitución y la estructura jerárquica de las normas en el Sistema Jurídico Nacional. *Advocatus*, (031), 283-303.
<https://doi.org/10.26439/advocatus2015.n031.4367>
- Gonzales Pérez, J. (1985). *Derecho procesal administrativo hispanoamericano*. Temis.
- Guerra Cerrón, M. E. (2018). La mutación del proceso contencioso administrativo y su efectividad en el derecho peruano. *Derecho & Sociedad*, (50), 37-53.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/20373>
- Guzmán Napurí, C. (2013). *Manual del Procedimiento Administrativo General*. Pacífico Editores.
- Harris Moya, P. (2020). ¿Qué tan plena es la acción de "plena" jurisdicción? *Revista de Derecho Administrativo Económico*, (32), 181-191.
- Huamaní Cueva, R. (2013). *Código Tributario Comentado* (t. 2). Jurista Editores.
- Huapaya Tapia, R. (2019). El derecho constitucional al debido procedimiento administrativo en la ley del procedimiento administrativo general de la República del Perú. *Revista de Investigações Constitucionais*.
<http://dx.doi.org/10.5380/rinc.v2i1.43659>
- Huapaya Tapia, R. (2019). *El proceso contencioso administrativo*. Fondo Editorial PUCP.
- Jimenez Murillo, R. (2011). Los principios de impulso de oficio y verdad material en el procedimiento administrativo. *Derecho PUCP*, (67), 189-206.
<https://doi.org/10.18800/derechopucp.201102.009>
- Jiménez Vivas, J. E. (2020). El proceso contencioso-administrativo peruano: breve historia, presente y perspectivas futuras. *Revista oficial del Poder Judicial*, 11(13), 41-79. <https://doi.org/10.35292/ropj.v11i13.39>
- Landa Arroyo, C. (2002). El derecho fundamental al debido proceso y a la tutela jurisdiccional. *Pensamiento Constitucional*, (8), 445-461.
- León Pinedo, S. (2021). Debido procedimiento y actividad probatoria en la fiscalización. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 603-622.
- Lizárraga Ibañez, J. (2021). La carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización y su vinculación con el principio de impulso de oficio. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 667-682.
- Mac Rae Thays, E. (2012). La oralidad en el proceso contencioso-administrativo en el Perú. *Ius Et Praxis*, (43), 49-72. <https://hdl.handle.net/20.500.12724/2796>
- Mac Rae Thays, E. (2017). Objeto del proceso contencioso administrativo en el Perú. *Advocatus*, (36), 225-243.

- Martínez Estay, J. I., & Zuñiga Urbina, F. (2011). El principio de razonabilidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional. *Estudios Constitucionales*, 9(1), 199-226.
- Monroy Gálvez, J. (2003). De la Administración de Justicia al Poder Judicial: ¿Cambiando el oxymoron? *Cuaderno de Política Judicial*, 1(1), 23-60.
- Monroy Gálvez, J. (2023). *Las pretensiones en el contencioso administrativo*. Palestra
- Morón Urbina, J. C. (2014). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Gaceta Jurídica.
- Morón Urbina, J. C. (1998, julio). *CARM*.
<https://www.carm.es/chac/interleg/arti0006.htm>
- Pietro Sanchís, L. (2000). La limitación de los derechos fundamentales y la norma de clausura del sistema de libertades. *Derechos y Libertades: revista del Instituto Bartolomé de las Casas*, 8(8), 429-468.
- Priori Posada, G. (2009). *Comentarios a la Ley del Proceso Contencioso Administrativo*. Ara Editores.
- Quiroga León, A. (1996). Control difuso y control concentrado en el Derecho Procesal Constitucional peruano. *Revista de Derecho de la PUCP*, (50), 207-233.
<https://doi.org/10.18800/derechopucp.199601.006>
- Quiroga León, A. (1999). La acción contenciosa y el concepto de "causar estado". *Ius Et Veritas*, (19), 24-33.
<https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15850>
- Ramírez Salinas, L. A. (2005). Principios generales que rigen la actividad probatoria. *La Ley*, 1028-1039.
- Robles Moreno, C. d., Ruiz de Castilla Ponce de León, F. J., Villanueva Gutiérrez, W., & Bravo Cucci, J. A. (2009). *Código Tributario. Doctrina y Comentarios*. Pacífico Editores.
- Rubio Correa, M. (2009). La reforma del Poder Judicial debe tener una dimensión política de la que no se habla. *Derecho PUCP*, (62), 21-44.
<https://doi.org/10.18800/derechopucp.200901.001>
- Rubio Correa, M. (2010). *La interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional*. Palestra Editores.
- Salmón, E., & Blanco, C. (2012). *El derecho al debido proceso en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*. IDEHPUCP.
- Sevillano, S., & Sotelo, E. (2014). Atrasos tributarios y litigiosidad tributaria en el Perú, algunos aspectos para reflexionar. *Derecho PUCP*, (72), 71-101.
<https://doi.org/10.18800/derechopucp.201401.004>

- Tirado Cadavid, O. (1968). El derecho subjetivo en la acción de plena jurisdicción. *Estudios de Derecho*, 67-77.
- Tórtora Aravena, H. (2010). Las limitaciones a los derechos fundamentales. *Estudios Constitucionales*, 8(2), 167-200. <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-52002010000200007>
- Tribunal Constitucional. (2004). *Sentencia N.º 00004-2004-AI/TC*. Lima. [https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/15A6C01D40A0E596052586F4001E2690/\\$FILE/0004-2004-AI.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con5_uibd.nsf/15A6C01D40A0E596052586F4001E2690/$FILE/0004-2004-AI.pdf)
- Tribunal Constitucional. (2004). *Sentencia N.º 00090-2004-AA/TC*. Lima. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00090-2004-AA.html>
- Tribunal Constitucional. (2004). *Sentencia N.º 01776-2004-AA/TC*. Lima. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/01776-2004-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2005). *Sentencia N.º 06712-2005-HC/TC*. Lima. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/06712-2005-HC.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2006). *Sentencia N.º 06089-2006-PA/TC*. Lima. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06089-2006-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2006). *Sentencia N.º 06135-2006-PA/TC*. Lima. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06135-2006-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2006). *Sentencia N.º 06626-2006-PA/TC*. Lima. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06626-2006-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2006). *Sentencia N.º 08957-2006-PA/TC*. Lima. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/08957-2006-AA.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2007). *Sentencia N.º 00966-2007-AA/TC*. Lima. <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/00966-2007-AA%20Resolucion.pdf>
- Tribunal Constitucional. (2009). *Sentencia N.º 00896-2009-PHC/TC*. Lima. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2010/00896-2009-HC.html>
- Tribunal Constitucional. (2010). *Sentencia N.º 00004-2010-PI/TC*. Lima. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/00004-2010-AI.html>
- Tribunal Constitucional. (2012). *Sentencia N.º 03373-2012-PA/TC*. Lima. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2013/03373-2012-AA.html>
- Tribunal Constitucional. (2013). *Sentencia N.º 00579-2013-PA/TC*. Lima. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/00579-2013-AA.html>
- Tribunal Fiscal. (1997). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00819-2-1997*. Lima. http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/1997/2/1997_2_0819.pdf

Tribunal Fiscal. (2020). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 06601-8-2020. Lima.*
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/8/2020_8_06601.pdf

Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (2022). *Sentencia 1222/2022 de 24 de junio de 2022. Sala de lo Contencioso Administrativo.*



Trabajo Paolo Irait. 24.10.23 06122023.docx

INFORME DE ORIGINALIDAD



ENCONTRAR COINCIDENCIAS CON TODAS LAS FUENTES (SOLO SE IMPRIMIRÁ LA FUENTE SELECCIONADA)

8%

★ img.lpderecho.pe

Fuente de Internet

Excluir citas

Activo

Excluir coincidencias < 15 words

Excluir bibliografía

Activo

