

UNIVERSIDAD PRIVADA DE TACNA

**ESCUELA DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO CON MENCIÓN EN DERECHO CIVIL Y
COMERCIAL**



**INADMISIBILIDAD DE LOS MEDIOS PROBATORIOS Y EL
DERECHO A PROBAR DEL COMERCIANTE EN LOS
PROCEDIMIENTOS CONTENCIOSOS TRIBUTARIOS DE
SUNAT, TACNA, 2014 - 2015**

TESIS

**Presentada por:
Br. Renzo Yufra Peralta**

Asesora:

Mgr. Sandra Miranda Pérez

**Para obtener el grado académico de:
MAGÍSTER EN DERECHO
CON MENCIÓN EN DERECHO CIVIL Y COMERCIAL**

TACNA – PERU

2017

Agradecimiento

Eternamente a mis padres, Isaías y Estela.

Dedicatoria

Para Amira Luciana.

Mi motivación permanente.

ÍNDICE DE CONTENIDOS

Introducción	11
Del problema	14
1.1 Planteamiento del problema	14
1.2 Formulación del problema	20
1.3 Justificación de la investigación	21
1.4 Objetivos de la investigación	22
1.5 Conceptos básicos	23
1.6 Antecedentes de la investigación	25
2.1 De los procedimientos contenciosos tributarios y la prueba en materia tributaria	26
2.1.1 Antecedentes. -	26
2.1.2 De los procedimientos tributarios	32
2.1.2.1 El procedimiento fiscal o tributario	32
2.1.2.2 Fases del procedimiento	32
2.1.2.2.1 Fase oficiosa	32
2.1.2.2.1.1 Auditoria tributaria	33
2.1.2.2.1.2 Procedimientos de la auditoria tributaria	34
2.1.2.2.1.3 La verificación general: la auditoria de rentas empresariales (tercera categoría)	35
2.1.2.2.2 Fase contenciosa	41
2.1.2.2.3 Momentos del procedimiento	42
2.1.3 De la prueba	44
2.1.4 El deber de colaboración de los sujetos y obligación de probar de la administración	44
2.1.5 Del procedimiento contencioso tributario	49
2.1.6 La prueba en el proceso tributario	61
2.1.7 La carga de la prueba	89
2.1.8 Apreciación o valoración de la prueba	101
2.1.9 La actividad probatoria y sus limitaciones en el código tributario	110
2.1.10 El principio de preclusión en materia probatoria	113
2.1.11 Las exclusiones relacionadas con la teoría de los hechos nuevos	117
2.1.12 Jurisprudencia del tribunal fiscal en casos de presentación extemporánea de pruebas en el procedimiento contencioso-tributario	121

2.1.13 Jurisprudencia judicial: casos de presentación extemporánea de medios probatorios en el procedimiento contencioso-tributario que derivaron a sede judicial	122
2.1.14 Incumplimiento del contribuyente de los requerimientos de medios probatorios en la etapa de fiscalización	123
2.1.15 Admisión de medios probatorios con pago o afianzamiento de la deuda	125
2.1.16 El plazo probatorio en la reclamación	127
2.1.17 De la admisibilidad en general como principio democrático	128
Del derecho a probar	132
2.2 Del poder tributario y sus límites	132
2.2.1 Concepto de poder tributario	133
2.2.1.1 Límites al poder tributario	134
2.2.2 Límites a las facultades de la administración tributaria	147
2.2.3 Obligaciones del administrado en Código Tributario	173
2.2.4 Del derecho a probar de los contribuyentes	175
2.2.4.1 El debido proceso y el derecho a probar	176
2.2.4.2 El derecho a probar en materia tributaria	188
2.2.4.3 Inclusión y evolución de la extemporaneidad de la presentación de los medios probatorios	192
2.2.4.4 Sobre la extemporaneidad de la presentación de los medios probatorios en el proceso contencioso tributario	201
2.2.4.5 La extemporaneidad de la presentación de los medios probatorios y el proceso judicial	204
2.2.4.6 El derecho a probar en materia tributaria: legislación comparada	207
2.2.4.7 El derecho fundamental a probar	214
2.2.4.8 El derecho a probar en el procedimiento contencioso tributario	216
2.2.5 El garantismo	222
2.2.6 Estado constitucional y la prueba tributaria	233
2.2.7 El constitucionalismo principialista	239
2.2.7.1 El Estado social y democrático de derecho y el derecho a probar	245
Marco metodológico	249
3.1 Hipótesis	249
3.2 Variables de estudio	250
3.3 Tipo de investigación	250
3.4 Diseño de la investigación	251
3.5 Ámbito y tiempo social de la investigación	252

3.6 Población y muestra de estudio	253
3.7 Técnicas e instrumentos.-	255
Los resultados	257
4.1 Descripción del trabajo de campo	257
4.2 Diseño de presentación de los resultados.	258
4.3 Presentación de los resultados.	259
4.4 Prueba estadística	278
4.5 Comprobación de las hipótesis	278
4.6 Discusión de resultados	285
4.6.1 El interés público en la intervención estatal en la prueba tributaria	285
4.6.2 El derecho a probar en el Estado Constitucional	289
4.6.3 La búsqueda de la verdad	300
4.6.4 Connotaciones económicas de la limitación del derecho a probar	304
Conclusiones y recomendaciones	307
5.1 Conclusiones	307
5.2 Recomendación única	308
Referencias bibliográficas	317
Anexos	326

INDICE DE TABLAS

CUADRO N° I: Total de reclamaciones durante el período 2014-2015	260
CUADRO N° II: Número de reclamos por período	260
CUADRO N° III: Expedientes apelados	261
CUADRO N° IV: Resultados de las reclamaciones	261
CUADRO N° 01: Magnitud de la empresa del Comerciante.	262
CUADRO N° 02: Tipo de comerciante.	263
CUADRO N° 03: Año de inicio de la fiscalización (auditoría) que originó el proceso contencioso	264
CUADRO N° 04: La limitación de medios probatorios solo a “documentos, la pericia y la inspección” por el Código Tributario es restrictiva para probar la realidad contable tributaria	265
CUADRO N° 05: La limitación al ofrecimiento de medios probatorios solo a “documentos, la pericia y la inspección” procura la presentación de medios probatorios idóneos	266
CUADRO N° 06: Los medios probatorios (documentos, la pericia y la inspección) son suficientes para acreditar la situación de los contribuyentes en los procedimientos tributarios.	267
CUADRO N° 07: La limitación del Código Tributario para la presentación de medios probatorios a la etapa de fiscalización vulnera el principio de verdad material al imposibilitar su presentación en la etapa de reclamación.	268
CUADRO N° 08: La no admisión de medios probatorios en la reclamación y que no se presentaron en la etapa de fiscalización no permitió probar su situación.	269
CUADRO N° 09: La Administración Tributaria valoró en forma adecuada los medios probatorios ofrecidos en la etapa de fiscalización.	270
CUADRO N° 10: La Administración Tributaria valoró en forma adecuada los medios probatorios ofrecidos en la etapa de reclamación no habiendo sido requeridos en la etapa de fiscalización.	271
CUADRO N° 11: Se respetaron sus otros derechos como contribuyente en los procedimientos administrativos tributarios de fiscalización.	273
CUADRO N° 12: Se vulneró el principio de verdad material al no admitir ni valorársele los medios probatorios en el procedimiento de reclamación.	274
CUADRO N° 13: El contribuyente ha sido objeto de vulneración del derecho a probar al no admitir ni valorársele los medios probatorios aportados en el procedimiento de reclamación.	275

CUADRO N° 14: La limitación al ofrecimiento como medios probatorios en la reclamación y que no se presentaron en la etapa de fiscalización fue una medida lesiva a la economía de la empresa.	276
CUADRO N° 15: Impacto de no admitirse los medios probatorios respecto de la continuación de las actividades de la empresa	277

RESUMEN

El presente trabajo tuvo como propósito el examinar las afectaciones en los derechos y las consecuencias de las limitaciones del derecho a probar, tales como el debido proceso y el principio de verdad material, en los comerciantes de la ciudad de Tacna, en los años 2014-2015, al no permitírseles presentar medios probatorios, una vez que fueron requeridos en la etapa de fiscalización por Sunat.

En cuanto a la metodología, la investigación se desarrolló bajo la perspectiva de diversos tipos de investigación de carácter jurídico: por el origen de las fuentes, es una investigación bibliográfica, a su vez que empírica por haber indagado la realidad de los comerciantes en su esfera de contribuyentes a través de los operadores contables tributarios; por el ámbito de la investigación es teórico-práctica, por haber tratado dogmáticamente el problema y a la vez tomado referencias de la realidad y el nivel de la investigación, esta es descriptiva, puesto que se ha especificado las características del fenómeno bajo estudio.

Los principales resultados que hemos encontrado y descrito son las diversas afectaciones en el derecho a probar y al principio de verdad material, que se ha demostrado y para ello se ha utilizado diversas fuentes bibliográficas para sustentar dogmáticamente tales afectaciones, así como se encuestó a 77 operadores contables de los comerciantes para que dieran su versión sobre estas afectaciones, resultando un significativo número afectado por las limitaciones probatorias del Código Tributario (art. 141).

Palabras clave: Fiscalización, medios probatorios, derecho a probar, verdad material.

ABSTRACT

The purpose of this work was to examine the effects on the rights and the consequences of the limitations of the right to prove, such as due process and the principle of material truth, in the merchants of the city of Tacna, in the years 2014- 2015, as they were not allowed to present evidence, once they were required in the inspection stage by Sunat.

Regarding the methodology, the research was developed from the perspective of various types of research of a legal nature: due to the origin of the sources, it is a bibliographic research, as well as empirical because it has investigated the reality of merchants in their sphere of taxpayers through tax accounting operators; Due to the scope of the research, it is theoretical-practical, because it has dogmatically treated the problem and at the same time taken references from the reality and the level of the research, this is descriptive, since the characteristics of the phenomenon under study have been specified.

The main results that we have found and described are the various effects on the right to prove and on the principle of material truth, which has been demonstrated and for this, various bibliographic sources have been used to dogmatically support such affectations, as well as 77 operators merchants' accountants to give their version of these effects, resulting in a significant number affected by the evidentiary limitations of the Tax Code (art. 141).

Keywords: Inspection, evidence, right to prove, material truth.

“El núcleo del problema no es, pues, preguntarse acerca de si el proceso debe o puede estar dirigido a la determinación de la verdad de los hechos, más bien establecer qué puede entenderse por verdad de los hechos en el ámbito del proceso y cuándo, en qué condiciones y mediante qué medios aquélla puede alcanzarse”¹.

Michele Taruffo

INTRODUCCIÓN

El comerciante, en tanto realiza actividades empresariales es sujeto de diversas relaciones, entre ellas con la administración tributaria nacional (Sunat), producto de sus operaciones habituales, las que son gravadas, haciéndose presente entonces el control de la administración tributaria, a través de labores de fiscalización. Muchas veces – las más – producto de estas labores se le determina deuda y/o infracciones al comerciante, el cual, si no está de acuerdo de este resultado, controvierte, en primer lugar, la reclamación y luego con la apelación, esta etapa es la contenciosa.

En esta etapa, el administrado tiene derecho a presentar los medios probatorios que considere necesarios, aparte de los solicitados por la administración tributaria, es ahí que el derecho a probar se convierte en la parte medular del procedimiento en el que se supone su fin es encontrar la “verdad objetiva”. Sin embargo, el ordenamiento tributario, se ha regulado de tal modo que tiene un carácter restrictivo al derecho a probar, al negársele al administrado la posibilidad de ofrecer medios probatorios una vez que fueron requeridos en la etapa de fiscalización, tal como lo señala el artículo 141° del Código Tributario, de esta forma en el Código Tributario, una norma administrativa por excelencia, trata en este procedimiento con espíritu

¹ TARUFFO, Michele. (2005) La prueba de los hechos. Traducción de Ferrer Beltrán, Jordi. Editorial Trotta. Madrid – España. p.168.

de las normas del Código Procesal Civil, normas, cuyas limitaciones son posibles de flexibilizarse en el ámbito procesal civil, pero que en el ámbito tributario son normas pétreas. Puesto que el derecho a probar, como parte del debido proceso es un derecho fundamental y tal como está regulado y aplicado por la administración tributaria constituyen una limitación flagrante.

El presente trabajo tiene como propósito el examinar las afectaciones de derechos y otras consecuencias de las limitaciones del derecho a probar del comerciante, en tanto contribuyente, tales como el debido proceso y el principio de verdad material, así como las consecuencias de carácter económico sobre la empresa.

En el diseño metodológico, en primer lugar, esta investigación se encuentra dentro de lo que denomina una investigación aplicada, al pretender presentar una solución a la problemática. Desde la perspectiva del origen de las fuentes, es bibliográfica, a su vez que también tiene un matiz empírico, por haber recabado la perspectiva de la realidad de los comerciantes a través de sus operadores contables tributarios, lo que de modo referencial nos ha ayudado a describir la problemática. Desde el ámbito de la investigación, esta se puede catalogar como una investigación mixta: teórico-práctica, puesto que, por un lado, tenemos un ámbito teórico, en la cual se discuten los derechos vulnerados, pero a la vez se hace una indagación en la realidad. Finalmente, por el nivel de la investigación esta puede ser calificada como descriptiva para mostrar las características del fenómeno bajo estudio.

La presente investigación está estructurada en tres capítulos, siendo el Capítulo I que versa sobre el problema de la investigación; en éste está contenido la descripción del problema, los objetivos que perseguimos con la investigación, la justificación del mismo, así como la parte de los antecedentes investigativos de la misma.

En el Capítulo II se encuentra la fundamentación teórica, en cual hemos tratado sobre las facultades de la administración tributaria, los procedimientos contenciosos

tributarios, los sistemas procesales, el derecho a probar, el principio de verdad material, el garantismo, el Estado Constitucional como los fundamentos para sustentar nuestras hipótesis.

El Capítulo III está referido a la operativización del problema; en la cual establecemos la formulación de las hipótesis, así como las variables de estudio y realizamos la denominada operacionalización de las variables, tratamos sobre la metodología del estudio; comprendiendo en esta parte el diseño de la investigación, la determinación metodológica, establecemos nuestra unidad de análisis y el diseño muestral utilizado para realizar el presente estudio.

En el Capítulo IV, tratamos los resultados empíricos, aquí se encuentra el proceso de muestreo y los resultados del mismo, comprendiendo las fases del planeamiento de la investigación, el procesamiento de los datos, así como los resultados para finalizar con la verificación de las hipótesis, la cual se hace fundamentalmente a través del discurso argumentativo.

En el Capítulo V se expone la discusión de los resultados, se confronta desde la teoría reunida los resultados alcanzados empíricamente, pero, sobre todo, se hace un enjuiciamiento del planteamiento inicial y se exponen los argumentos por los cuales se plantea la solución al problema estudiado.

En el Capítulo VI se exponen las conclusiones arribadas y finalmente las recomendaciones. En esta parte consignamos una recomendación, la que se traduce en un proyecto de ley modificatorio de la legislación bajo estudio.

Esta investigación constituye un intento por plantear el problema del derecho a probar desde una perspectiva básicamente jurídico procesal con rasgos empíricos, constituyendo una aproximación a los diversos problemas que se presentan en los procesos contenciosos tributarios que enfrenta el comerciante, para poder de este modo contribuir a la discusión de sus derechos en tanto administrados, el que debe nutrirse por el aporte de futuras investigaciones.

CAPÍTULO I

DEL PROBLEMA

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

El comerciante como uno de los actores centrales de la actividad económica de nuestro país, es estudiado de diversos modos y perspectivas, una de ellas que tiene connotaciones administrativas, tributarias y procedimentales, lo cual es producto de sus operaciones habituales de comercio, actividades que la ley ha establecido dentro de sus consecuencias el hecho que se graven las mismas, resultando, por lo tanto, un tributo por pagar, el cual en nuestro país es administrado por la Superintendencia de Administración Tributaria - Sunat, que, como administración tributaria, el Estado le ha conferido las potestades necesarias, denominadas facultades, a través de las cuales ésta tiene el poder para investigar, determinar deuda y sancionar. Es así que un comerciante, en tanto contribuyente, que se ve sometido a estos procedimientos para ser investigado su realidad económica a través de una fiscalización, luego si es que existen diferencias entre lo declarado y lo determinado por la administración tributaria, ésta determina la existencia de la deuda a través de Resoluciones de Determinación así como de multa, frente a ello el administrado puede cuestionar dichas resoluciones a través de reclamaciones, las cuales son resueltas por la misma administración tributaria, sin embargo aquí se presenta el problema, cuando la administración tributaria requirió determinados medios probatorios, que normalmente son documentos y el administrado no los

presentó en la etapa de fiscalización, entonces cuando pretende presentarlos, por disposición del artículo 141 del Código Tributario se ve impedido de hacerlo o simplemente debe pagar la deuda o afianzar la misma.

El derecho a probar como parte esencial del debido proceso, o *due process of law* del Derecho anglosajón, constituye la parte medular de todo proceso o procedimiento en el que el objetivo es encontrar y establecer la verdad objetiva. El derecho a probar, incorporado en la Constitución Política ha sido establecido como una garantía de la tutela judicial efectiva, del debido proceso, convirtiéndolo asimismo en derecho fundamental.

En materia tributaria, “el derecho a probar” ha sido regulado de tal manera que en algunas instancias y/o procedimientos tributarios se le ha dado un carácter restrictivo, según la administración tributaria (Sunat) y algunos de los defensores de esta limitación; para no convertir estos procedimientos en una secuela indefinida de presentación de medios probatorios. Esta limitación legal conspira contra la obtención de la verdad y por ende de la justicia en los procedimientos contenciosos tributarios regulados en el Código Tributario, no obstante aplicárseles en materia probatoria las normas del Derecho Administrativo y fundamentalmente el principio dispositivo del Código Procesal Civil, convirtiendo al administrado en una parte en litigio y no como una persona sometida al *ius Imperium* estatal.

En los procedimientos de fiscalización, previo al procedimiento contencioso tributario, el administrado tiene garantizado ampliamente su derecho a probar, es decir para demostrar documentalmente aquello plasmado en sus declaraciones. La actividad probatoria fundamentalmente proviene de observaciones referidas a la realización o no, de algún hecho con incidencia tributaria, configurándose lo que será el centro de imputación con los consecuentes efectos jurídicos, pues la naturaleza de la actividad probatoria en búsqueda de la verdad objetiva es verificar la realización de hechos que hayan

originado el nacimiento de la obligación tributaria, consecuentemente la determinación del quantum de la deuda tributaria con las connotaciones infraccionales y sancionatorias respectivas.

El procedimiento de fiscalización concluye con la emisión del resultado del requerimiento de información y/o documentación, pudiendo este resultado ser observado. Posterior a ello, en caso exista deuda insoluble o infracciones, la administración tributaria procede a la emisión y notificación de los valores; Resoluciones de Determinación de Deuda y Resoluciones de Multa, contra las cuales el administrado determinado y/o sancionado puede impugnar, iniciándose así el procedimiento impugnatorio de reclamación contra lo dispuesto por la administración tributaria, constituyendo ello el “procedimiento contencioso tributario”.

El Código Tributario ha contemplado en su libro tercero los procedimientos tributarios: el procedimiento de cobranza coactiva; el procedimiento contencioso – tributario (reclamación y apelación); la queja; y, los procedimientos no contenciosos.

La actividad probatoria en el procedimiento Contencioso Tributario cuando su origen se encuentra en un procedimiento de fiscalización y determinación tiene carácter preclusivo, pues el artículo 141° del Código Tributario ha establecido la limitación de los medios probatorios que, si han sido requeridos durante el proceso de verificación o fiscalización y no hubiesen sido presentados y/o exhibidos por los administrados, éstos ya no son admitidos en el procedimiento contencioso tributario.

Estas limitaciones para ofrecer y actuar medios probatorios en el procedimiento contencioso – tributario, vulnerarían el derecho a la libertad de prueba, que es una manifestación del debido proceso y por extensión del “debido procedimiento administrativo”, que tienen los administrados,

contribuyentes en este caso, principio consagrado en la Ley de Procedimientos Administrativos General, el que comprende el derecho a exponer argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en Derecho, de esta misma forma se estaría atentando contra la naturaleza del procedimiento administrativa como es el principio de verdad material.

Es frecuente encontrar a contribuyentes que habiendo obtenido elementos o medios probatorios con los que pudieran probar sus pretensiones una vez concluida la fiscalización, se vean impedidos de ofrecerlos por la limitación legal señalada, dándole carácter de preclusivo en materia probatoria al procedimiento de fiscalización. Constituyendo ello un atentado al principio del debido proceso, no encontrando una similar postura en la legislación comparada² donde en esta instancia administrativa no se producen mayormente estas limitaciones probatorias. Siendo el procedimiento contencioso tributario, un procedimiento básicamente administrativo, debe buscar lo que todo procedimiento administrativo persigue; encontrar la “verdad material”, principio consagrado en nuestra Ley de Procedimientos Administrativos General y para encontrarla no debieran existir limitaciones preclusivas y de medios de prueba, pues estas limitaciones son generalmente de aplicación en conflictos intersubjetivos, que son los conflictos en el fuero civil por ejemplo, puesto que en éstos deben existir igualdad y garantías suficientes para que ambas partes puedan ofrecer y cuestionar los medios probatorios. En cambio, en los procedimientos administrativos que pertenecen a la esfera del Derecho Público, lo que se busca es encontrar la verdad de los hechos por el interés general y no únicamente por las pruebas ofrecidas por el administrado y el

² Por ejemplo, el artículo 46° del Decreto 1759/72, Reglamentario de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos de Argentina que rige el procedimiento contencioso tributario de ese país señala: “La administración de oficio o a pedido de parte, podrá disponer la producción de prueba respecto de los hechos invocados y que fueren conducentes para la decisión, fijando el plazo para su producción y su ampliación, si correspondiere. *Se admitirán todos los medios de prueba*, salvo los que fueren manifiestamente improcedentes, superfluos o meramente dilatorios”.

Estado, y no se la va a encontrar limitando los medios probatorios que los administrados puedan ofrecer.

Según la doctrina, la Constitución ha consagrado que la dignidad del hombre y el Estado Social y Democrático de Derecho permiten reconocer al debido proceso como un derecho fundamental y estando el Perú apuntando a ser o por lo menos parecerse a ese Estado Constitucional no tendría que impedirse a las personas hacer posible que se determine su situación jurídica sobre la base de los medios probatorios que reflejen los hechos y no ciñéndose a una formalidad que haga prevalecer la apariencia por sobre la realidad. Pero, como hemos expuesto, determinadas normas tributarias entrarían en disonancia con lo que debiera ser la primacía de los derechos y garantías fundamentales sobre las potestades administrativas, propias de un “Estado Social y Democrático de Derecho” que nuestra Carta Fundamental pretende instituir, empoderando cada vez más a la administración tributaria en desmedro de los administrados. Esto se debería a que el interés que ha movido al Estado es un mero interés recaudador, en detrimento de las garantías fundamentales de los administrados. Es de advertir que aún y cuando ha existido un avance en la aplicación concreta de los derechos fundamentales a través de los procesos judiciales, administrativos en general, en el ámbito laboral, familiar, procesal penal. Sin embargo, en la normatividad y resolución de los procedimientos tributarios ello no ha ocurrido, muy por el contrario, se ha aislado de este avance que ha penetrado a las demás instituciones procesales, pues las normas tributarias y sobre todo las que corresponden a los distintos procedimientos contenciosos tributarios han permanecido al margen del progreso del resto del ordenamiento jurídico. Al grado inclusive de pretender desconocer que los procedimientos tributarios son una sub especie de procedimientos administrativos, y que la búsqueda de éstos, fundamentalmente, es la verdad objetiva, por lo que debieran aplicarse las normas que corresponden al “debido

procedimiento administrativo”, así como el “principio de verdad material”, por los que la autoridad administrativa debe verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual debe adoptar todas las medidas probatorias necesarias.

Producto de estas limitaciones legales en los medios probatorios, en diversos procedimientos contenciosos tributarios tramitados por Sunat – Tacna, así como en el resto del territorio nacional, se habrían desestimado medios probatorios presentados posteriormente al cierre de los procedimientos de fiscalización, aún y cuando éstos habrían contenido elementos que pudieran haber servido a los órganos resolutores de la Sunat para mejor resolver y de este modo alcanzado la verdad objetiva que se pretende descubrir en todo procedimiento administrativo, asimismo el tener un medio probatorio que pueda tener carácter de prueba indubitable en esta instancia pero que no esté permitido legalmente ha restringido al administrado de probar su pretensión así como ha impedido al juzgador, en este caso el órgano resolutor, resolver conforme a la verdad objetiva, afectándose también el principio de verdad material conforme a la Ley de Procedimientos Administrativos General. De este modo los administrados se habrían visto vulnerados sus derechos al debido proceso en su faz de derecho de probar, que constituyen derechos fundamentales. Constituiría además una afectación a uno de los principios consagrados en el Artículo 74° de nuestra Constitución Política, como es el del Respeto de los Derechos Fundamentales de las Personas, pues tales normas colisionan con éstos, y al Derecho al Debido Proceso, garantía consagrada por nuestra Carta Fundamental, pues el hecho de limitar la actividad probatoria de los administrados atenta contra estos principios y garantías, que se irrespetan al normar una legislación procesal administrativa tributaria con estas restricciones. Una expresión de ello es, por ejemplo, la Resolución del Tribunal

Fiscal N° 11160-8-2014, en la cual se desconoce a un contribuyente el derecho de presentar medios probatorios en la etapa contenciosa.

Tacna no es ajena a esta realidad, como zona eminentemente comercial la cantidad de comerciantes dedicados a distintos rubros son la principal fuerza económica de la ciudad, además de constituir la mayoría de los contribuyentes registrados en la Intendencia Regional de Sunat estos comerciantes son sometidos a las fiscalizaciones, determinaciones por la administración tributaria y como consecuencia presentan medios probatorios tanto en la etapa de fiscalización como en la de reclamación y no son admitidos en esta última, por ende la realidad descrita líneas arriba es aplicable a los mismos y habría afectaciones de los derechos y principios de igual modo, lo que conllevaría también a una afectación de la economía de los comerciantes.

1.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA

1.2.1 Interrogante principal

El problema objeto de investigación se puede resumir en la siguiente interrogante:

¿De qué manera las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios de Sunat, afectan los derechos procesales constitucionales y administrativos de los comerciantes, Tacna, 2014 – 2015?

1.2.2 Interrogantes secundarias

Además de la interrogante principal, se generan las siguientes:

- ¿De qué forma las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios afectan los derechos procesales constitucionales de los comerciantes, Tacna, 2014 – 2015?

- ¿Cómo las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios afectan los derechos y/o principios procesales administrativos de los comerciantes, Tacna, 2014 – 2015?

1.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

1.3.1 Justificación. -

Esta investigación pretende plantear el problema de los medios probatorios en la actividad probatoria en los procedimientos contenciosos tributarios, derivados de un proceso de fiscalización a los administrados, comerciantes en su calidad de contribuyentes. Puesto que, dentro de un procedimiento administrativo, tal como es la naturaleza de este procedimiento, todos los medios probatorios posibles deberían actuarse para alcanzar la verdad objetiva que permita establecer la justicia, lo que no ocurre con el actual ordenamiento jurídico tributario, pues la admisibilidad de los medios probatorios encuentra limitaciones legales quedando en otros casos al arbitrio de los funcionarios de la administración tributaria. Por lo tanto, se justifica estudiar estas normas atentatorias del debido proceso que afectan los derechos de los administrados.

La utilidad de la presente investigación deviene en el conocimiento que se pretende alcanzar a las autoridades tributarias y legislativas para que puedan modificar o por lo menos, discutir algunos cambios en la normatividad procedimental del Código Tributario, respecto de la admisibilidad de medios probatorios en la vía contenciosa tributaria, que permitan dar un trato más justo a los administrados, comerciantes en su calidad de contribuyentes.

Asimismo, permitirá identificar aspectos vinculados a la presentación de medios probatorios en forma extemporánea, que tiene como consecuencia final la afectación de los derechos de los contribuyentes, así como el detrimento del

desarrollo de las empresas de los administrados fiscalizados, determinados y/o sancionados y puedan formularse medidas normativas.

1.3.2 Importancia

La importancia del estudio radica en la posibilidad de conocer los efectos de esta limitación legal y con ello, plantear reformas normativas para dotar de mayores derechos y de seguridad a los administrados y permitir de este modo que las controversias tributarias tengan un resultado que se acerque a lo más justo, con ello tratar de eliminar la inseguridad jurídica y económica en los administrados al someterlos a procedimientos con limitaciones procesales en materia probatoria.

1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

1.4.1 Objetivo general:

Determinar de qué manera las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios de Sunat, posibilitan la vulneración de los derechos procesales constitucionales y administrativos de los comerciantes, Tacna, 2014 – 2015.

1.4.2 Objetivos específicos:

1.4.2.1 Establecer la forma cómo las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios posibilitan la vulneración de los derechos procesales constitucionales de los comerciantes, Tacna, 2014 – 2015.

1.4.2.2 Determinar cómo las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios, posibilitan la vulneración de los derechos y/o principios procesales administrativos de los comerciantes, Tacna, 2014 – 2015.

1.5 CONCEPTOS BÁSICOS

a) Acreedor Tributario. - Es aquel a favor del cual debe realizarse la prestación tributaria. El Gobierno Central, los Gobiernos Regionales y los Gobiernos Locales son acreedores de la obligación tributaria, así como, las entidades de derecho público con personería jurídica propia (...). (Art. 4° C.T.)³.

b) Comerciante. - Persona natural o jurídica que realiza operaciones de compra y venta de bienes y/o servicios en el mercado con la finalidad de la obtención de lucro.

c) Deudor Tributario. - Es la persona obligada al cumplimiento de la prestación tributaria como administrado o responsable. (Art. 7° C.T.)

d) Obligación Tributaria. - Es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por Ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente. (Art. 1° C.T.)

e) Proceso de Fiscalización. - Proceso Administrativo Tributario desarrollado por la administración tributaria destinado a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y/o sustanciales de los sujetos obligados.

f) Procedimiento de Fiscalización. - Conjunto de actos específicos ejecutados por la administración tributaria que permiten a la misma realizar determinadas comprobaciones con la finalidad verificar el cumplimiento de determinadas obligaciones específicas de los administrados.

g) Procedimiento de Auditoría. - Examen efectuado por la administración tributaria destinado a verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de los contribuyentes.

³ C.T. Código Tributario.

h) Sujeto Activo de la Relación Jurídica Tributaria. - Es el acreedor al cuál debe realizarse el pago del tributo o al que se debe obedecer y permitir el ejercicio de sus facultades.

i) Sujeto Pasivo de la Relación Jurídica Tributaria. - Es la persona natural o jurídica que debe hacer el pago del tributo o que debe permitir las actuaciones de la administración tributaria, como sujeto activo de la relación jurídica tributaria.

j) Administrado. - Persona natural o jurídica que se encuentra sometida a determinado o determinados procedimientos de fiscalización por parte de la administración tributaria, con la finalidad de determinar sus obligaciones tributarias, sean estas formales o sustanciales.

k) Procedimientos Contenciosos Tributarios. - Procedimientos iniciados a solicitud del Contribuyente originados en la impugnación de valores emitidos por la administración tributaria (reclamaciones) o por omisión de pronunciamiento en los procedimientos no contenciosos, siendo estos resueltos en la primera instancia por la misma administración tributaria y en segunda instancia en el Tribunal Fiscal (apelaciones).

l) Procedimiento de Reclamación. - Procedimiento Contencioso Tributario que se desarrolla en primera instancia a través del cual se dirime una controversia la cual debe ser resuelta por el mismo órgano o instancia que produjo el acto impugnado, o que no habiéndolo producido tenía la obligación y la omitió.

m) Procedimiento de Apelación. - Procedimiento Contencioso Tributario que se desarrolla en segunda instancia, Tribunal Fiscal, dirigido a resolver una controversia resuelta por la administración tributaria resultado de un acto impugnado, o que, no habiendo producido tal acto, tenía la obligación de pronunciarse y omitió hacerlo.

1.6 ANTECEDENTES DE LA INVESTIGACIÓN

Para verificar la existencia de estudios (tesis) similares se han buscado en las bases de datos de diversas bibliotecas universitarias del país, verificándose que no existen tesis respecto de la problemática investigada. Sin embargo, se han encontrado algunos artículos en algunos textos y/o revistas especializadas, los que han sido citados en la presente investigación.

CAPÍTULO II
FUNDAMENTO TEÓRICO
SUB CAPÍTULO I
2.1 DE LOS PROCEDIMIENTOS CONTENCIOSOS TRIBUTARIOS Y LA
PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA
2.1.1 ANTECEDENTES. -

El Derecho Tributario ha nacido a la luz dentro del Derecho Administrativo, inicialmente éste lo ha regido, casi todas sus instituciones se han desgajado del Derecho Administrativo, luego alcanza su independencia cuanto más complejo se hace el Estado, por ello que su naturaleza adjetiva (procesal o procedimental) y sus reglas se desprenden del Derecho Administrativo. El decurso de sus procedimientos, sus procesos están indeliblemente vinculados a él. Para mejor aplicación y administración de los tributos, las agencias tributarias han sido dotadas de procesos y procedimientos administrativos tributarios, que no es otra cosa que procedimientos administrativos con rasgos tributarios.

Para el tratadista argentino Roberto DROMI el procedimiento Administrativo “es el conducto por el que transita en términos de derecho la actuación administrativa, en cuanto se integra con el conjunto de reglas para la preparación, formación, control e impugnación de la voluntad

administrativa”⁴. Y del mismo modo de este conjunto de reglas administrativas se hallan los procedimientos con los cuales las administraciones tributarias procuran gestionar mejor los tributos, sea recaudándolos, sea exigiendo su pago, sea sancionando.

En materia probatoria, en los procedimientos de fiscalización tributarios, en los cuales los contribuyentes realizan sus descargos ante intimaciones de la administración tributaria y que son previos al procedimiento contencioso tributario, es admisible cualquier tipo de medio probatorio, dado que el Código Tributario no ha restringido en esta fase los medios probatorios que pueden ofrecerse. Por lo que, eventualmente, el administrado tiene garantizado ampliamente su derecho a probar lo que afirma (o niega), es decir lo plasmado en sus declaraciones (juradas), que es donde finalmente se traduce la realidad económica, financiera y tributaria del contribuyente. La actividad probatoria fundamentalmente proviene de observaciones referidas a la realización o no, de algún hecho con incidencia tributaria, configurándose lo que será el centro de imputación con los consecuentes efectos jurídicos, pues la naturaleza de la actividad probatoria en búsqueda de la “verdad objetiva” es verificar la realización de hechos que hayan originado el nacimiento de la obligación tributaria, consecuentemente la determinación del quantum de la deuda tributaria con las connotaciones infraccionales y sancionatorias respectivas.

El procedimiento de fiscalización concluye con la emisión del resultado del requerimiento de información y/o documentación, pudiendo este resultado ser observado, posterior a ello en caso exista deuda insoluta o infracciones, la administración tributaria procede a la emisión y

⁴ DROMI, Roberto. (2005). Derecho Administrativo. Editora Gaceta Jurídica Primera Edición. Ciudad Argentina Editorial de Ciencia y Cultura - Décima Edición (Argentina). Lima Perú. T - 1. p. 264.

notificación de los valores; Resoluciones de Determinación de Deuda y Resoluciones de Multa, contra las cuales el administrado determinado y/o sancionado puede impugnar, iniciándose así el procedimiento impugnatorio de reclamación contra lo dispuesto por la administración tributaria, constituyendo ello el inicio del denominado “procedimiento contencioso tributario”.

El Código Tributario ha contemplado en su libro tercero los siguientes procedimientos tributarios: procedimiento de cobranza coactiva; procedimiento contencioso - tributario (incluyen reclamación y apelación); la queja; y, procedimientos no contenciosos.

Para el presente estudio únicamente nos hemos enfocado en lo que es el procedimiento contencioso tributario en sede de la administración tributaria, Sunat, que es donde se concentra el problema en cuanto a la admisión de los medios probatorios considerados extemporáneos.

2.1.1.1.1 FACULTADES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Para desarrollar sus actividades de fiscalización y control, la ley le ha dotado de una serie de poderes a la administración tributaria, el Código Tributario las ha denominado facultades, por las cuales la Sunat premunida de estas ejercita su principal función que es la de recaudar, sin embargo, si bien el Código les habilita para que discrecionalmente desarrollen labores estas no pueden sobrepasar los límites establecidos por la misma norma bajo comentario, asimismo tampoco deberían sobrepasar las demás normas que rigen el Estado peruano, los principios y derechos que rigen para poder considerarse un Estado Constitucional de Derecho.

En el Código Tributario, Libro II se establecen cuatro facultades: recaudación, determinación, fiscalización y sanción. Sin embargo la doctrina ha asumido que la administración tributaria cuenta con más

facultades o poderes, como la facultad de Resolución, art. 53° del CT⁵, también se considera que la Cobranza Coactiva es una facultad de la Administración, art. 114°, por lo que estaría premunida de hasta seis facultades.

2.1.1.1.2 FACULTAD DE RECAUDACIÓN

Por esta facultad la administración tributaria cumple su labor primigenia y fundamental que es lograr que los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria paguen los tributos que los gravan, además de sus obligaciones sustanciales cumplan también con sus deberes formales establecidos a lo largo de la norma tributaria. A través de esta facultad la administración tributaria implementa programas de cobranza, inducción al pago, controla los adeudos de los administrados, etc.

2.1.1.1.3 FACULTAD DE FISCALIZACIÓN

La facultad de fiscalización, art. 62° del Código Tributario, es aquella por la cual la administración cumple con verificar el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de los administrados, para ello cuenta con múltiples atribuciones que básicamente están comprendidas dentro de la inspección, investigación y el control del cumplimiento de obligaciones, estas mecanismos de control inclusive pueden ser aplicados a aquellos sujetos que se encuentren inafectos o exonerados de determinados tributos, para facilitar sus labores la legislación tributaria le ha otorgado facultades discrecionales por las cuales la administración tributaria puede fiscalizar a cualquier sujeto pasivo. Uno de los principales mecanismos utilizados por la administración

⁵ Artículo 53°.- Órganos resolutores

Son órganos de resolución en materia tributaria:

1. El Tribunal Fiscal.
2. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - Sunat.
3. Los Gobiernos Locales.
4. Otros que la ley señale.

tributaria para fiscalizar es la auditoría fiscal, por la cual se examina integralmente al administrado finalizando la fiscalización con un comunicado de los resultados al administrado (Art. 75 del C.T.) que eventualmente podrá contestar dicha comunicación.

El TUO de la Ley 27444, Ley de Procedimientos Administrativos General en su artículo 237 define la actividad de fiscalización, 237.1:

La actividad de fiscalización constituye el conjunto de actos y diligencias de investigación, supervisión, control o inspección sobre el cumplimiento de las obligaciones, prohibiciones y otras limitaciones exigibles a los administrados, derivados de una norma legal o reglamentaria, contratos con el Estado u otra fuente jurídica, bajo un enfoque de cumplimiento normativo, de prevención del riesgo, de gestión del riesgo y tutela de los bienes jurídicos protegidos.

2.1.1.1.4 FACULTAD DE DETERMINACIÓN

Una vez concluida la fiscalización del contribuyente, la administración tributaria si es que ha encontrado obligaciones pendientes o detecta infracciones puede establecer esta situación a través de resoluciones de determinación y de multa, este poder que tiene la administración tributaria se traduce en el establecimiento de obligaciones concretas, es decir el quantum de la deuda insoluta o la infracción traducida en una multa. Otro caso de determinación es la Orden de pago que es producto de autoliquidación de tributos que hace el administrado y cuya exigencia la hace la administración tributaria al no haber pagado la cantidad declarada como deuda.

2.1.1.1.5 FACULTAD DE SANCIÓN

Esta potestad está referida a que la administración tributaria puede imponer castigos administrativos cuando detecte que los administrados han cometido

ilícitos administrativos y fueron detectados, en la imposición de sanciones previamente se detectan las infracciones las cuales a tenor de lo establecido en el Artículo 165° del Código Tributario señala que su determinación es objetiva: “la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente”, por lo que no cabe determinar que las mismas tengan que probarse el aspecto volitivo de las mismas, es decir la intención de querer cometer dichas infracciones, tan solo el acto mismo de la comisión para que sea susceptible de ser sancionada la conducta tipificada como infracción.

2.1.1.1.6 FACULTAD DE RESOLUCIÓN

Este poder consiste en que la administración tributaria tiene el poder para componer conflictos que se le planteen por los administrados, según el Código Tributario el ente administrativo conoce y resuelve los procedimientos contenciosos y no contenciosos que los administrados promuevan, así como aquellos que de oficio la Administración formule. El Artículo 53° del C.T. establece como órgano resolutor a la Superintendencia Nacional de administración tributaria – Sunat, entre otros.

Con la facultad resolutoria se produce la culminación del procedimiento contencioso tributario, a través de una Resolución de Intendencia el ente administrativo pone fin al proceso y determina la fundabilidad o no de su reclamación. En materia no contenciosa son frecuentes las solicitudes de devolución, así como las solicitudes de los fraccionamientos.

2.1.1.1.7 FACULTAD DE EJECUCION COACTIVA

Esta facultad fue incorporada con la Reforma de 1992, Artículo 114° del Código Tributario, por esta la administración tributaria se encarga de realizar la cobranza forzosa las deudas insolutas, para ello se designa a un Ejecutor Coactivo. Por esta facultad, en uso de la autotutela la administración tributaria

se faculta a ejecutar deudas no pagadas, las cuales fueron previamente determinadas a fin que la cobranza no resulte infructuosa.

2.1.2 DE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

2.1.2.1 EL PROCEDIMIENTO FISCAL O TRIBUTARIO

El denominado Procedimiento fiscal o tributario es el conjunto de acciones a través de las cuales la administración tributaria efectúa comprobaciones respecto del cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales de los administrados y que eventualmente puede conducir a la determinación de deudas o infracciones con las respectivas sanciones. El principal procedimiento de fiscalización es la auditoría, que es de los exámenes el más completo puesto que realiza un examen en forma exhaustiva de la situación tributaria del contribuyente en determinado período. Y el procedimiento contencioso tributario llevado a cabo por la administración tributaria por iniciativa del administrado es la reclamación como inicio del otro procedimiento posterior como es el de apelación, el mismo que es tramitado por el Tribunal Fiscal.

2.1.2.2 FASES DEL PROCEDIMIENTO

El procedimiento fiscal es el conjunto de procedimientos que tienen que ver con la fiscalización y finalmente con la determinación de los tributos. Este procedimiento, según sea la parte que lo impulsa, tiene dos fases, la oficiosa y la contenciosa.

2.1.2.2.1 FASE OFICIOSA

Esta fase se rige por el principio de oficiosidad, que implica que el ente administrativo está a cargo del impulso del procedimiento, en el cual el contribuyente no ha realizado acto alguno para iniciarlo y menos impulsarlo, con excepción de las consultas y las solicitudes de devolución, pero que también

pueden ser caracterizadas por la oficiosidad, dado que una vez que se inician la autoridad tiene la potestad de impulsar o no dichos procedimientos.

Luis MARTÍNEZ LÓPEZ ha definido a la fase oficiosa del procedimiento tributario como “el conjunto de diligencias que practica la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales y que le sirven de antecedentes para la resolución que dicte, en el sentido de que existe un crédito fiscal a cargo de un particular, así como de los actos que ejecuta para hacer efectiva su determinación”⁶.

Se puede concluir que la fase oficiosa responde a que las averiguaciones e indagaciones que de por sí las realiza la administración tributaria como parte del cumplimiento de sus deberes de fiscalización y control para crear la denominada sensación de riesgo entre los administrados a fin de disuadirlos de la comisión de infracciones tributarias por omisión de ingresos o incremento indebido de saldos a su favor y con ello lograr que los administrados cumplan adecuadamente con sus obligaciones.

2.1.2.2.1.1 AUDITORIA TRIBUTARIA

Como señalamos líneas arriba la auditoría tributaria es el principal procedimiento de fiscalización que aplica la Sunat, el CIAT (Centro Interamericano de Administradores Tributarios) define a la auditoría tributaria como el “examen dirigido a verificar el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de los contribuyentes así como también de aquellas obligaciones formales contenidas en las normas tributarias vigentes”⁷.

⁶ Citado por RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. (1990). Derecho Fiscal. Ediciones HARLA. Tercera Edición. México. p.197.

⁷VERA PAREDES, Isafas. (2005) Técnicas y procedimientos de Auditoría. Asociación Interamericana del Derecho y la Contabilidad. Lima Perú. p. 55.

Para Simeón CABALLERO BUSTAMANTE la auditoría tributaria es “la aplicación de un conjunto orgánico de técnicas y procedimientos para verificar el cumplimiento de las obligaciones de parte de los contribuyentes. (...) es el examen y evaluación crítica y sistemática externa, practicada por el Auditor Tributario Fiscal sobre las operaciones, estados contables y demás documentos sustentatorios de carácter comercial, financiero, tributario y legal, pertenecientes a los contribuyentes”⁸.

Por lo que se puede señalar que Auditoría Tributaria Fiscal “(...) es aquel examen practicado por la administración tributaria en uso de las facultades de fiscalización y determinación, dirigido a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de determinado tributo, de determinado período de tiempo, a través de técnicas y procedimientos por los cuales se examina la realidad del contribuyente y sus correspondientes declaraciones realizadas ante el fisco, determinando su correspondencia con las normas legales pertinentes, así como el cumplimiento de otras, obligatorias para el contribuyente”⁹.

2.1.2.2.1.2 PROCEDIMIENTOS DE LA AUDITORIA TRIBUTARIA

Dentro de los diversos procedimientos de fiscalización que realiza la administración tributaria, denominadas actividades fiscalizadoras, estas se dividen en: Verificaciones Inductivas, Verificaciones Generales Masivas, Verificaciones Generales – Auditorías, Verificaciones de Comprobantes de Pago, Operativos, Operativos de Control Móvil y Verificación de tributos laborales.

⁸ CABALLERO BUSTAMANTE, Simeón. (1988). Auditoría Tributaria Fiscal. Edición Estudio Caballero Bustamante. Primera Edición. Lima Perú. P. 13.

⁹ YUFRA PERALTA, Renzo. “Relación entre el retardo de los procedimientos de auditoria de Sunat Tacna y la sostenibilidad económica de los sujetos pasivos fiscalizados”, Tesis para optar el Título profesional de abogado. Facultad de Derecho de la Universidad Privada de Tacna. p.118.

2.1.2.2.1.3 LA VERIFICACIÓN GENERAL: LA AUDITORIA DE RENTAS EMPRESARIALES (TERCERA CATEGORIA)

Este examen es el principal que efectúa la administración tributaria, que incluye un examen integral a todas las operaciones del administrado en un determinado período con la finalidad de determinar principalmente tributos insolutos. Esta verificación general, como el resto de verificaciones, se inicia con el Requerimiento y culmina con los Resultados del Requerimiento y eventualmente con las resoluciones de determinación y/o multa.

A. EL REQUERIMIENTO

Miguel ARANCIBIA CUEVA define al Requerimiento como aquel documento emitido por la administración tributaria a los administrados, “(...) a fin de solicitar la exhibición y/o presentación de informes, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, y en el que se deja constancia de hechos y circunstancias que se produzcan durante el desarrollo de la fiscalización o verificación”¹⁰.

El Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat (RPF), Decreto Supremo N° 085-2007-EF, en su artículo 4° establece al respecto:

Mediante el Requerimiento se solicita al Sujeto Fiscalizado, la exhibición y/ presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. (...).

¹⁰ ARANCIBIA CUEVA, Miguel. (2005). Auditoría Tributaria. Pacifico Editores. Primera Edición. Lima Perú p.323.

Existen dos tipos de requerimientos; general y específico.

a. Requerimiento General

Por este, la administración tributaria, en el cual solicita al administrado la exhibición y/o presentación de declaraciones, registros, libros contables, informes, libros de actas y otros documentos relacionados directa o indirectamente con hechos generadores de obligaciones tributarias que legalmente esté obligado a llevar y por lo tanto conservarlo para su presentación.

b. Requerimiento Específico

Al haberse requerido la documentación genérica es frecuente que el administrado no presenta y/o exhiba toda la información y/o documentación solicitada en el Requerimiento General, por lo que la administración tributaria puede solicitar la información faltante con el Requerimiento específico. Pero también cuando el auditor cree conveniente para determinar con precisión algunas obligaciones o determinaciones del propio administrado emite un Requerimiento específico puesto que según su opinión considera que algunos aspectos requieren de mayor explicación, para ello se pueden realizar uno o más requerimientos específicos.

Se pueden sintetizar los objetivos del Requerimiento Específico¹¹:

- a) Para reiterar la presentación y/o exhibición documentos que habiendo sido solicitados en el Requerimiento General no fueron presentados o exhibidos.
- b) Para solicitar documentación adicional, la cual se debe entregar en forma detallada y analítica que esté relacionada directamente a la sustentación de operaciones que fueron requeridos con anterioridad.

¹¹ Ídem.

- c) Para requerir que se sustente en forma detallada las modalidades y procedimientos de las operaciones bajo observación.
- d) Para requerir información y/o documentación de terceros que estén directamente relacionados con el sujeto pasivo fiscalizado y de esta forma contrastar la información presentada.

El Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat señala en sus literales a y b, los otros usos específicos del Requerimiento:

- a) Solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del Procedimiento de Fiscalización.
- b) Comunicar, de ser el caso, las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas en éste de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 75° del Código Tributario.

Los requerimientos de información son piezas clave en el problema bajo estudio, por cuanto la administración tributaria en el proceso de fiscalización puede solicitar al contribuyente determinada documentación que crea pertinente para determinar los hechos, en esta parte se presenta el problema cuando el administrado no cuenta con la documentación solicitada, dado que el fiscalizador ha encontrado incongruencias (diferencias) que merecen ser sustentadas, denominados reparos, y el administrado fiscalizado no cuenta en el momento para satisfacer dicho requerimiento. Es entonces, sobre la base de lo presentado por el administrado que la administración tributaria hará sus determinaciones y evidentemente a falta de lo solicitado, determinará tributo a pagar o infracción en contra del administrado. Puede ocurrir que luego de solicitada documentación por la administración tributaria, eventualmente pueda ser hallada, sin embargo, como hemos

descrito anteriormente la limitación del artículo 141 del CT imposibilita legalmente que pueda admitirse y menos valorarse dichos medios probatorios.

B. PLAZO PARA LA EXHIBICION Y/O PRESENTACION DE LOS DOCUMENTOS O INFORMACION

El Artículo 62° del Código Tributario regula los plazos en los que el administrado debe exhibir y/o presentar la documentación y/o información a la administración tributaria. El penúltimo párrafo del citado artículo señala que “para conceder los plazos establecidos (...) la Administración tendrá en cuenta la oportunidad en que solicita la información o exhibición, y las características de las mismas”.

Es frecuente encontrar que los administrados no conserven toda su documentación y omitan presentar alguna documentación, cuando el administrado se ha percatado que no existe dicho documento optan por comunicar a la Policía Nacional la pérdida de dichos documentos, el problema se presenta cuando el administrado no se ha percatado de la falta de algún documento que es requerido específicamente por la administración tributaria, puesto que si tiene la constancia de pérdida de alguna documentación la administración tributaria le permitirá discrecionalmente que reconstruya su información, el problema que la omisión se debió a su causa y la administración tributaria amparado en el Código Tributario quiere que pruebe que no se debió a su causa.

C. CIERRE Y RESULTADO DE REQUERIMIENTO

ARANCIBIA CUEVA señala al respecto: “el cierre del Requerimiento es la constancia del cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en él”¹².

¹² ARANCIBIA CUEVA, Miguel. (2005). Ob. Cit. p. 325.

El Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat (Decreto Supremo N° 085-2007-EF) ha establecido que *“El Requerimiento es cerrado cuando el Agente Fiscalizador elabora el resultado del mismo (...)”*

La administración tributaria da por concluida una actuación administrativa, comunicándole esta situación. Aquí el auditor le indica detalladamente lo que el administrado cumplió con presentar y/o sustentar.

D. ENTRE EL RESULTADO DEL REQUERIMIENTO Y LA DETERMINACION DEL TRIBUTO OMITIDO Y LAS SANCIONES

El Artículo 75° del C.T. señala que *“concluido el proceso de fiscalización o verificación, la administración tributaria emitirá las Resoluciones de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago”*, pero antes, señala el artículo, *“podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando corresponda, las infracciones que se les imputan”*. Asimismo, señala que *“(...) 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 norma mencionada señala además que *“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”*, por lo que esta documentación podría estimarse en el procedimiento de reclamación.

Creemos que la documentación que constituirá medio de prueba para sostener las declaraciones tributarias debiera de presentarse aún vencido el plazo, debiendo hacerse antes que se emitan los valores (resoluciones de determinación y/o multa), pues la fiscalización culmina con la notificación de los valores, mientras tanto creemos que es posible presentar medios probatorios

que permitan levantar las imputaciones de la administración tributaria, pues conforme al artículo 141° del C.T.: *“no se admite como medio probatorio el que ha sido requerido durante el proceso de fiscalización y no hubiera sido presentado y/o exhibido”*.

E. EL RESULTADO DEL REQUERIMIENTO GENERAL

El Resultado del Requerimiento General contiene las Conclusiones del procedimiento, poniendo fin a la actividad fiscalizadora. El Artículo 75° del CT establece: *“(…) la administración tributaria podrá 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.*

(…)”

El Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la Sunat define en su Art. 6° al Resultado del Requerimiento como *“el documento mediante el cual se comunica al Sujeto Fiscalizado el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado en el Requerimiento (…)”*.

F. LA DETERMINACION

Una vez comunicados los resultados de la fiscalización al administrado la administración tributaria procede a emitir y notificar los valores, en ejercicio de la facultad de determinación se le notifica a través de resoluciones sus obligaciones formales pendientes; omisión en la presentación de declaraciones, comunicaciones, modificación de régimen; obligaciones sustanciales: pago del tributo insoluto; o sancionatorias: multas por infracciones incurridas y detectadas.

Para Percy BARDALES la determinación es el: “Acto Administrativo Tributario definitivo” que consiste en: (i) verificar la existencia de un hecho

generador; (ii) identificar quién es el sujeto pasivo de la obligación tributaria; (iii) señalar cuál es la materia imponible o base de cálculo de dicha obligación; y (iv) establecer cuál es el monto del tributo a pagar. Frente a ello es que se exige que la emisión de los valores tributarios se materialice, por única vez y en forma definitiva, una vez concluido el procedimiento de verificación del tributo y período fiscalizado por la administración tributaria, incluso cuando no exista derecho de crédito pendiente”¹³.

De esta manera luego de haber valorado los medios probatorios presentados por el administrado en esta etapa de fiscalización y al encontrar obligaciones pendientes la administración tributaria notifica al administrado, vía resoluciones, que tiene deudas pendientes o infracciones detectadas que se materializan en la resolución de multa.

2.1.2.2.2 FASE CONTENCIOSA

Una vez notificados los valores: resolución de determinación, orden de pago y/o resolución de multa, resoluciones fictas sobre recursos no contenciosos y las resoluciones que determinan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento y otras resoluciones relativas a la determinación de la deuda, se pueden impugnar a través del recurso de reclamación. Otros actos reclamables también son, las resoluciones que resuelven las solicitudes de devolución y las que se refieran a otras de pérdida de fraccionamiento (Art.135 del C.T.), el administrado cuenta con 20 días hábiles para cuestionar dichos valores o puede optar por consentirlos. Si los impugna con el recurso de reclamación, inicia la contienda con la administración tributaria, lo que inicia la fase contenciosa.

¹³ BARDALES CASTRO, Percy. “Límites constitucionales al ejercicio de la potestad de determinación preclusiva de la obligación tributaria” en ACTUALIDAD JURIDICA. Revista Especializada para Abogados y Jueces. Editora Gaceta Jurídica. Lima Perú. Tomo 150 – Mayo 2006. p. 209.

RODRÍGUEZ LOBATO, señala que la fase contenciosa se “caracteriza por estar regida por el principio dispositivo, (...) este principio en materia fiscal implica, que la fase contenciosa “es esencialmente dispositiva porque el interés que procura es fundamentalmente un interés particular, que consiste básicamente en que, corresponde al afectado iniciar e impulsar el procedimiento, estando impedida la autoridad para actuar de oficio, salvo casos excepcionales señalados en la Ley”¹⁴.

El citado autor señala que la etapa contenciosa en el procedimiento fiscal se puede definir como “la serie de actos jurídicos conforme a los cuales se impugna un acto del fisco cuando hay oposición legítima entre el interés público y el privado y que finaliza con la resolución de la controversia”¹⁵.

El administrado en esta fase puede presentar medios probatorios (art. 125: documentos, pericia e inspección) si es que no fueron requeridos en la etapa de fiscalización y que eventualmente pueden servir para probar la pretensión impugnatoria, sin embargo, si es que le fueron requeridos en la etapa de fiscalización no le serán admitidos (art. 141).

El artículo 132° del Código Tributario consagra la facultad del contribuyente para interponer reclamaciones

2.1.2.2.3 MOMENTOS DEL PROCEDIMIENTO

RODRÍGUEZ LOBATO¹⁶ señala que debe haber tres momentos; expositivo, probatorio y decisorio:

- a) **Expositivo:** En esta fase se notifica al contribuyente con la solicitud de información y por ende se le hace saber la naturaleza del procedimiento que se le va a practicar. En materia de fiscalización los requerimientos

¹⁴ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. (1990). Ob. Cit. p.198.

¹⁵ Ídem.

¹⁶ Citado por YUFRA PERALTA, Renzo. Ob. Cit. pp. 115-116.

iniciales son de carácter general, muchas veces se sabe los tributos fiscalizados pero se ignora la profundidad de la fiscalización o el alcance de la misma, muchas veces sólo puede consistir en una verificación¹⁷, otras en una auditoría.

- b) **Probatorio:** En este momento el contribuyente aparte de haber aportado los elementos necesarios para el examen, también aporta elementos específicos requeridos por la administración tributaria para justificar sus declaraciones, constituyendo estos elementos los descargos frente al requerimiento de sustentación que le hace la administración tributaria, es decir el conjunto de observaciones y/o reparos efectuados por el funcionario encargado.
- c) **Decisorio:** Esta fase está referida al momento en que la administración tributaria pone fin al procedimiento al resolver el asunto correspondiente, emitiendo para ello una Resolución de Determinación y/o Multa, comunicándole de esta manera al contribuyente su situación de conformidad o inconformidad con el contenido de sus declaraciones frente a la administración tributaria, pero cuando existe conformidad la administración tributaria nunca se lo señala, no existe una manifestación expresa. El sujeto pasivo fiscalizado debe suponer que culminó el procedimiento porque le notificaron el cierre del Requerimiento General y no le notificaron las conclusiones y menos, los valores.

¹⁷ La Sunat ha ido privilegiando estos últimos años la verificación a la auditoría, debido a que la información con la que cuenta le permite establecer a los contribuyentes que tienen inconsistencias en sus declaraciones y por tanto enfocar sus actuaciones hacia aquellos contribuyentes con inconsistencias en sus declaraciones.

2.1.3 DE LA PRUEBA

2.1.4 EL DEBER DE COLABORACIÓN DE LOS SUJETOS Y OBLIGACIÓN DE PROBAR DE LA ADMINISTRACIÓN

Los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria tienen el deber de contribuir al sostenimiento de los presupuestos, para ello deben pagar el tributo, y para verificar que lo hagan conforme las operaciones gravadas deben ser fiscalizados, controlados por el Estado, ello implica el someterse a los mecanismos de control que ha establecido la administración, la misma que en uso de sus facultades antes descritas, tiene el poder de determinar las obligaciones pendientes y para ello debe de realizar una serie de exámenes que tienen como fin establecer la coherencia entre las declaraciones tributarias y los hechos, representados por la documentación que debe ser examinada por la administración tributaria. El administrado en el período de fiscalización debe cumplir determinadas obligaciones formales que harán posible una adecuada verificación de su situación.

Sobre este tema, María RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN nos ilustra señalándonos que la aportación de pruebas está referido a obligaciones formales y al contenido de dichas obligaciones, para ello utilizaremos básicamente su clasificación:

2.1.4.1 Obligaciones tributarias formales y deber de colaboración con la administración tributaria

La relación del administrado como contribuyente con la administración tributaria es de carácter formal y sustancial, sin embargo, también existe el deber de colaboración con las labores de fiscalización y control que realiza la administración tributaria. HERNÁNDEZ GONZÁLEZ nos dice: “Es precisamente esta vinculación entre deber de colaboración y deber de contribuir, donde se encuentra el fundamento y razón de ser de las distintas

obligaciones formales y la que les confiere la nota de *instrumentalidad* que las caracteriza, su finalidad medial o instrumental para la gestión tributaria”¹⁸.

En primer lugar, se debe distinguir las obligaciones formales que tienen los administrados en la gestión de sus negocios y que son material del control estatal y las obligaciones formales durante el proceso de fiscalización en las cuales deben observar las formalidades establecidas para estos casos.

Rosendo HUAMANÍ CUEVA señala que el deudor tributario se encuentra sometido a los diversos procedimientos de fiscalización (que incluyen deber de tolerar), en los cuales debe tener participación activa en todo aquellos que disponga la administración tributaria y le apliquen.

En tal sentido, “(...) tiene la obligación o el deber de facilitar las labores de la Administración, formular aclaraciones que le sean solicitadas y suministrar a la Administración la información que esta solicite”¹⁹.

La diferencia básica entre las obligaciones formales ex ante y ex post, es que las segundas se inician con el procedimiento de fiscalización y se encuentran en permanente examen, su incumplimiento puede dar lugar a una sanción por inobservancia de dichas formalidades y las primeras son de cumplimiento permanente.

2.1.4.2 Contenido y funciones de las obligaciones tributarias formales: la colaboración de los contribuyentes en la determinación de los hechos

2.1.4.2.1 Obligaciones de información y de aportación de datos o documentos

Los elementos esenciales para toda investigación fiscal en nuestro sistema se basan en la documentación, quedando la pericia e inspección como medios

¹⁸ Citado por RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María. La Prueba en Derecho Tributario Formación y pre constitución de la prueba en Derecho Tributario. Primera Edición 2007. Editorial Aranzandi. Navarra-España. pp.141

¹⁹ HUAMANI CUEVA, Rosendo. (2013). Código Tributario Comentado. Editorial Jurista Editores. Primera Edición. Lima Perú. p. 580.

probatorios sucedáneos en algunos casos y en otros, necesarios, pero cuantitativamente no representativos en los exámenes practicados por la administración tributaria. Así, la prueba documental viene a constituir el núcleo de la fase probatoria en los procesos de fiscalización y es en estos elementos que se traducen los hechos realizados por los administrados.

PALAO TABOADA nos dice: “Es preciso tener en cuenta, que las obligaciones de información en sentido estricto, difícilmente *se agotan* simplemente en una mera comunicación de datos a la Administración, en la medida en que dada la estructura de la gestión tributaria los datos, informes o antecedentes comunicados a la Administración por esta vía pueden tener el carácter de pruebas en procedimientos futuros o ya iniciados”²⁰.

Hoy en día la documentación que se debe presentar se ha reducido por el avance de la tecnología y porque aquellos documentos que fueron presentados con anterioridad no es necesario que se lo requieran nuevamente al contribuyente, y además que, por el avance tecnológico muchas veces la administración tributaria tiene la forma de tener dicha documentación. César LUNA VICTORIA indica que “Antes los auditores iban a las oficinas de los contribuyentes para revisar los registros y pedir sustento de aquellas pocas operaciones que lograban identificar. En cambio ahora, desde sus computadoras pueden cruzar información e identificar hipótesis de evasión (...)”²¹.

Sin embargo, la utilización de medios electrónicos o virtuales para la investigación fiscal no ha desterrado del todo la utilización de documentación física, que es la que precisamente requiere la administración tributaria y la que, por diversas causas, no es cumplida oportunamente por el administrado y que

²⁰ Citado por RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María. Ob.cit. p.149.

²¹ Citado por HUAMANI CUEVA, Rosendo. (2013). Ob. cit. p. 601.

es materia de cuestionamiento su inadmisión por la regla establecida por el artículo 141 del C.T.

2.1.4.2.2 Obligaciones de llevanza y conservación de libros y registros contables

Este era un problema de tipo registral, cuando la exigencia general era llevar los libros y registros manualmente, ahora la obligatoriedad de su llevado electrónicamente ha facilitado el control de la administración, sin embargo, el problema principal ahora es el atraso del registro de las operaciones que puede provocar la pérdida de determinados derechos con los efectos fiscales respectivos.

JUAN LOZANO al respecto dice que: “Este tipo de deberes recaen desde luego sobre el sujeto pasivo de cada tributo en particular, en cuanto el tributo en cuestión establezca deberes específicos de llevanza de contabilidad, señalando los libros y registros en que en ese supuesto se concreta (...)”²².

2.1.4.2.3 Obligaciones de facilitar y tolerar actuaciones de investigación

El administrado, en principio es la parte débil en la relación Estado-administrado por lo que debe aceptar que la administración en uso de ius imperium del Estado controle y fiscalice sus actividades, sometiéndose al control y observando las formas y exigiendo que se haga dentro del marco del respeto de sus derechos, pero muchas veces cuando el auditor no logra determinar en primera instancia alguna omisión, y recurre una y otra vez a más requerimientos, aprovechando la discrecionalidad con la que cuentan.

RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN precisa que lo “(...) fundamental que plantean estas obligaciones de tolerancia y facilitación de la actuación administrativa radica, indudablemente, en los límites del comportamiento exigido y del comportamiento debido por el obligado tributario, en íntima

²² Citado por RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María. Ob. cit. p.161

relación con el propio comportamiento observado por la Administración”²³. De allí que se le exija a la administración que sus exigencias no vayan más allá de lo razonable y que en el mismo sentido el administrado tolere dichas actuaciones y se llegue a un equilibrio.

2.1.4.3 Los límites al deber de colaborar con la administración tributaria

Al referirnos a estos límites, estamos hablando que este deber de colaboración no puede resultar atentatorio contra el administrado, por lo que los límites al deber de colaboración están dados también por los derechos reconocidos expresamente por la norma tributaria (Código Tributario), la Ley de Procedimientos Administrativos General (Ley 27444) y sobre todo por la Carta Constitucional.

Además de lo expuesto, para RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN “(...) se trata de límites recíprocos o en derecho interdependencia, presididos por los principios comunes de razonabilidad y proporcionalidad”²⁴.

La proporcionalidad como límite a las actuaciones de la administración tributaria frente al deber de colaboración y de tolerar del administrado marca la línea divisoria entre la discrecionalidad y la arbitrariedad, línea que recurrentemente ha sido traspuesta por la administración tributaria, frente a la cual el pequeño comerciante no lo ha evidenciado a través de cuestionamientos, que frecuentemente no deja constancia, pues son muy pocos los escritos donde se hayan manifestado dichas actuaciones arbitrarias y la administración tributaria ha respondido frecuentemente con el argumento de la “discrecionalidad” que le faculta el Código Tributario. Discrecionalidad que no en pocas ocasiones ha posibilitado la arbitrariedad con un apego en exceso restrictivo de las disposiciones procedimentales tributarias.

²³ *Ibidem.* p.167.

²⁴ *Ídem.*

2.1.5 DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

La génesis del proceso contencioso tributario es la etapa de determinación y/o sanción al contribuyente, y ello se hace en base a una discordancia entre la realidad que el contribuyente expone frente a lo verificado por la administración tributaria en la etapa previa que es el procedimiento de fiscalización: como conjunto de procedimientos que tienen que ver con la determinación de los tributos y su establecimiento final.

Cuando culmina la fiscalización la administración tributaria comunica al sujeto pasivo fiscalizado la finalización de este procedimiento, es así que el sujeto pasivo fiscalizado puede optar con aceptar estos resultados o si no plantear algunas observaciones. Si acepta los resultados y si estos contienen adeudos, el contribuyente puede optar por realizar las rectificaciones correspondientes o de lo contrario pagar las multas por las infracciones detectadas.

El problema surge cuando el contribuyente no reconoce todo o parte de los resultados y formula observaciones, las que generalmente son rechazadas por la administración tributaria y procede a emitir los correspondientes valores, es decir las resoluciones de determinación y/o de multa, las cuales pueden ser impugnadas a través de un recurso de reclamación y tienen 20 días para interponerlo.

Este procedimiento, según sea la parte que lo impulsa, a decir del tratadista mexicano Raúl RODRIGUEZ LOBATO, está compuesto por dos fases; la oficiosa y la contenciosa.

Siguiendo a este autor señala que, la fase contenciosa se “caracteriza por estar regida por el principio dispositivo²⁵ que consiste, básicamente, en que corresponde al afectado iniciar e impulsar el procedimiento, estando impedida

²⁵ RODRÍGUEZ LOBATO señala que este principio en materia fiscal implica, que la fase contenciosa “es esencialmente dispositiva porque el interés que procura es fundamentalmente un interés particular”. En: RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. cit. p.198

la autoridad para actuar de oficio, salvo casos excepcionales señalados en la Ley”²⁶.

Continuando con el citado autor, define a esta “fase contenciosa del procedimiento fiscal como la serie de actos jurídicos conforme a los cuales se impugna un acto del fisco cuando hay oposición legítima entre el interés público y el privado y que finaliza con la resolución de la controversia”²⁷. Como sabemos el acto con el que finaliza el procedimiento de fiscalización, específicamente el de auditoría es la Resolución de Determinación, la cual según nuestro Código Tributario es impugnabile con un Recurso de Reclamación, posteriormente si es declarada INFUNDADA la reclamación, el contribuyente tiene la oportunidad de apelar tal decisión ante el Tribunal Fiscal.

A la Sunat, la principal agencia estatal encargada de la administración de los tributos internos, el Código Tributario le ha dotado de una serie de Facultades, a través de las cuales ejercita sus potestades administrativas y resolutivas.

El Código Tributario, en su Libro II específicamente, establece cuatro facultades: recaudación, determinación, fiscalización y sanción. Aunque habría que considerar la Facultad de Resolución, a tenor del Artículo 53° del CT²⁸, asimismo el Artículo 114° señala que la cobranza coactiva de las deudas tributarias es facultad de la Administración, con lo que se estaría hablando hasta de una sexta facultad de la administración tributaria.

²⁶ Ídem.

²⁷ Ídem.

²⁸ Artículo 53°.- Órganos resolutores

Son órganos de resolución en materia tributaria:

1. El Tribunal Fiscal.
2. La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria - Sunat.
3. Los Gobiernos Locales.
4. Otros que la ley señale.

La facultad y deber de resolver es inherente a todo ente administrativo estatal, en materia tributaria por esta facultad la administración tributaria conoce y resuelve los procedimientos contenciosos y no contenciosos que los administrados promuevan o en su caso de oficio la Administración opte por realizar.

SEVILLANO señala que este proceso está estructurado “para resolver únicamente los conflictos entre los contribuyentes y el órgano administrador producidos por aplicación de los tributos. No es la vía para cuestionar la legitimidad del tributo que origina la reclamación sino solo el acto de aplicación que de él ha hecho la administración tributaria”²⁹.

Aunque existen voces contrarias a denominar Contenciosa a esta etapa, como Jorge DANÓS ORDOÑEZ, que afirma que en realidad son procesos recursivos, “(...) el Código Tributario comete un error técnico cuando comprende bajo el título genérico de procedimiento contencioso tributario a los que en verdad son procedimientos administrativos de impugnación, recursivos o de resolución de controversias en sede administrativa que se inician mediante interposición de los recursos conocidos en dicho código como reclamación o apelación”³⁰.

En materia contenciosa la reclamación es el recurso impugnatorio por excelencia, el mismo que es resuelto por la administración tributaria, asimismo las solicitudes de nulidad que, muchas veces van aparejadas en este tipo de impugnaciones. El punto central de nuestro estudio pasa por el análisis dentro del proceso de reclamación la admisión de medios probatorios. Cuestionando que la administración tributaria sea juez y parte a la hora de resolver este tipo de impugnaciones, pues solo en algunos casos aislados, el administrado obtiene una respuesta positiva, por lo general terminan declarando infundadas las

²⁹ Citado por HUAMANI CUEVA, Rosendo. Ob. cit. p. 1038.

³⁰ Citado por HUAMANI CUEVA, Rosendo. Ob. cit. p. 1040.

reclamaciones, en las que muchas veces se han presentado medios probatorios que no son admitidos en esta etapa, pues no pudieron ser ofrecidos en la etapa previa, que es la fiscalización.

2.1.5.1 DE LA RELACIÓN JURÍDICA PROCESAL TRIBUTARIA

2.1.5.1.1 DEL SUJETO ACTIVO DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

Las relaciones entre la administración tributaria y el administrado tienen un carácter vertical, el Estado actúa desde su posición de titular de todas las atribuciones/poderes frente al administrado que debe sujetar su conducta a lo determinado por éste, ya sea en el cumplimiento regular de sus obligaciones o ya sea cuando es sometido a procedimientos de fiscalización y/o control.

SAINZ DE BUJANDA nos dice que “el sujeto activo es fundamentalmente un sujeto titular de un crédito. Obsérvese que se dice *fundamentalmente*, ya que, incluso dentro del estricto campo de la obligación, el acreedor no está exento de ciertos deberes, aunque éstos tengan un carácter secundario o puramente instrumental, como por ejemplo, el de extender un recibo”³¹.

Juan Martín QUERALT y Carmelo LOZANO SERRANO³² describen al sujeto activo como el ente público provisto de facultades necesarias para la aplicación del tributo. Partiendo de la definición de la obligación tributaria, este ente es el acreedor del crédito tributario, pero como se sabe, nos dicen los maestros españoles, el tributo es susceptible de tratarse y/o exigirse a través de una serie de procedimientos en los que el ente público, que es la administración tributaria puede tomar otras posiciones, que por su diversa naturaleza escapan a lo estrictamente obligacional.

³¹ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. (1993). Lecciones de Derecho Financiero. Universidad Complutense de Madrid. Décima Edición. Madrid España. p. 218.

³² QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, Carmelo. (1995). Curso de Derecho Financiero y Tributario. Tecnos S.A. Sexta Edición. Madrid - España. p. 282.

De esta manera reconocemos al acreedor tributario como aquella entidad con los poderes para exigir el crédito tributario a través de los diversos procedimientos que se utilizan en uso de sus facultades establecidas legalmente, en nuestro caso por el Código Tributario.

En el ámbito procesal se replica la relación vertical que ostenta a la administración tributaria como el titular del crédito y como resolutora del conflicto, puesto que es ante la misma entidad que determinó ante la cual se tiene que cuestionar sus actos y es quien determinará si es que ella misma actuó dentro de los marcos establecidos por la Ley.

2.1.5.2 DEL SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo en la relación contenciosa tributaria es el que debe soportar la carga impositiva establecida por Ley y a quien la administración tributaria que representa al Estado le exige el cumplimiento del pago, además es quien tienen que soportar el proceso de fiscalización, eventualmente posteriormente reclamará y que está siendo evaluada sus pretensiones a nivel administrativo, es el que ha sido determinado ya sea en deuda tributaria o sanción tributaria y que cuestionará en el ámbito del procedimiento contencioso tributario. En este caso el sujeto pasivo de la relación procesal tributaria es el administrado quien ha impugnado la decisión de la administración tributaria de determinarle deuda y/o de sancionarle.

2.1.5.3 EL COMERCIANTE

El comerciante en su calidad de administrado dentro de la relación jurídica procesal tributaria es quien bajo sus distintos ropajes es el que va a ser parte de un proceso determinado inicialmente por la administración tributaria y posteriormente impulsado por el administrado a raíz de su cuestionamiento de los actos de determinación y sanción por parte de la administración tributaria.

En el libro primero del Código de Comercio de 1902, y que se mantiene vigente, trata sobre el comerciante, Ricardo BEAUMONT CALLIRGOS nos dice que “está compuesto de siete (7) secciones. De la *Sección Primera* sólo mantienen su vigor los arts. 1,2 y 3 referidos a la definición de comerciante, actos de comercio y la presunción legal del ejercicio habitual del comercio”³³.

Ulises MONTOYA MANFREDI se debe distinguir el concepto económico del concepto jurídico del comerciante: “Desde el punto de vista económico, es comerciante quien hace de la actividad comercial una profesión, bien sea que dirige directamente un establecimiento mercantil, o porque presta servicios como factor o empleado de un comerciante individual, como apoderado, director o gerente de una sociedad mercantil”³⁴.

Este concepto es amplio y se enfoca en el quehacer objetivo de quien ejerce una actividad vinculada al tráfico de bienes y servicios a través de un emprendimiento, no interesando para estos efectos su calidad de propietario o no.

Mientras tanto, desde la perspectiva jurídica, MONTOYA MANFREDI expresa: “Solo se reputa comerciante a quien actúa para sí y no para otros en la actividad mercantil, adquiriendo los derechos y asumiendo las obligaciones que de ella derivan”³⁵.

Para el jurista español Rodrigo URÍA: “Comerciante es la persona física o jurídica, que ejercita en nombre propio, por sí o por medio de representante, una actividad constitutiva de empresa”³⁶. En este concepto vemos que afianza

³³ BEAUMONT CALLIRGOS, Ricardo. (1994). Derecho Comercial y Reestructuración Empresarial. Editorial Alternativas. Lima Perú. p.44.

³⁴ MONTOYA MANFREDI, Ulises y Otros. (2004) Derecho Comercial – Tomo I. Undécima edición. Editora Jurídica Grijley. Lima Perú. p.93.

³⁵ Ídem.

³⁶ Citado por TAQUÍA GUTIÉRREZ, Rossana. (En línea) Curso Derecho de las Empresas. Universidad San Martín de Porres. Año 2010. Disponible en <http://www.derecho.usmp.edu.pe/4ciclo/derecho_empresarial_empresa_comercial/dra_taquia/antiguo/sesion_3.ppt> (Consulta: 26 agosto 2016).

la perspectiva jurídica del comerciante como titular del emprendimiento o de la empresa.

Para Rossana TAQUÍA GUTIÉRREZ: “El comerciante es una parte del empresariado y es el elemento subjetivo de una actividad que es desarrollada por una persona natural o persona jurídica”³⁷.

Como se ve, la figura del comerciante ha evolucionado a la luz del desarrollo empresarial y la complejidad de este fenómeno obliga a plantear la figura del comerciante dentro de un fenómeno más grande aun que es la figura del empresario o de la empresa, que es la forma como contemporáneamente se conoce al fenómeno comerciante, como empresario.

2.1.5.3.1 CONCEPTO DE EMPRESA

Ulises MONTOYA MANFREDI³⁸ caracteriza a la empresa desde la perspectiva jurídica y señala las diversas perspectivas en que es entendida la persona jurídica:

- **La empresa como persona jurídica**, por esta teoría la empresa está separada de su titular o propietarios, como ente abstracto sus actividades son independientes de las personas que la conforman.
- **La empresa como patrimonio separado o patrimonio de afectación**, la empresa como titular de bienes y derechos es independiente a la de sus titulares y responde por sus actividades con su patrimonio, así se divide claramente entre.
- **La empresa como universalidad**, desde esta perspectiva la empresa es un conjunto de bienes, derechos y créditos que conservan su individualidad siendo pasibles de un tratamiento jurídico unitario.
- **La empresa como organización** es la empresa es “la organización”, que se encuentra constituida básicamente como el conjunto de factores reales

³⁷ Ídem.

³⁸ MONTOYA MANFREDI, Ulises y Otros. Ob.cit. pp. 74 y ss.

y personales, teniendo los factores materiales (cosas y derechos) una importancia secundaria.

- **La empresa como actividad**, desde este punto de vista la empresa es lo que hace el empresario y los medios que utiliza para concretar los fines de la empresa, así tenemos que cada área correspondiente tiene un tratamiento diferenciado, pudiéndose distinguir: la actividad económica del empresario y el conjunto de medios con que realiza dicha actividad, que MONTROYA MANFREDI la denomina “hacienda o establecimiento”.

2.1.5.3.2 FORMAS EMPRESARIALES QUE ADOPTA EL COMERCIANTE

Nuestro ordenamiento jurídico más allá de lo establecido en el Código de Comercio de 1902, considera que una empresa puede ser revestida como persona natural o jurídica.

A. PERSONA NATURAL

Esto es lo que se ha denominado empresa unipersonal que no es otra cosa que el empresario como persona natural con negocio, inscrito en el RUC de la Sunat, en otras palabras, el promotor o promotora como persona natural, el emprendedor, siendo una forma de organización la empresa unipersonal admitida por la administración tributaria. El titular de la empresa es la persona natural, propietaria de la empresa y única responsable de la administración. Tributariamente genera rentas de tercera categoría o rentas empresariales. Dependiendo de la actividad y la magnitud de la empresa, puede ingresar a los tres regímenes existentes: Régimen General del Impuesto a la Renta, Régimen Especial del Impuesto a la Renta y Régimen Único Simplificado (Nuevo RUS).

Para Sunat, la persona natural jurídicamente existe como contribuyente y no requiere inscripción en Registros Públicos, aunque se encuentre facultada a hacerlo.

B. PERSONA JURÍDICA

La persona jurídica sin fines de lucro está regulada en el Código Civil, pero a diferencia de la persona natural, requiere de determinadas formalidades para su existencia. Las personas jurídicas con fines lucrativos son reguladas por La Ley General de Sociedades (Ley 26887), así como de la Ley de la Empresa Individual de Responsabilidad Limitada (Decreto Ley 21621). Sin embargo, independientemente del fin lucrativo y para fines tributarios, las asociaciones civiles, fundaciones amparadas en el Código Civil son las personas jurídicas admitidas por nuestra legislación que son los administrados obligados y sujetos de obligaciones tributarias por cuanto ellas realizan actividades económicas, también tenemos a las empresas autogestionarias difundidas en el gobierno militar del ex presidente Velasco Alvarado: las Cooperativas; empresas comunales.

Para la Ley del Impuesto a la Renta toda persona jurídica genera rentas empresariales o de tercera categoría, cualquiera sea la actividad que tenga como objeto social. Para efectos ilustrativos vamos a sintetizar las diversas modalidades de personas jurídicas con fines lucrativos.

B.1. MODALIDADES EMPRESARIALES DE LA PERSONA JURÍDICA

I. EN FORMA INDIVIDUAL

EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA - E.I.R.L

Esta forma de organización es sui generis, porque no se trata de una pluralidad de personas, sino de una persona. Para el Decreto Ley 21621 la EIRL es una persona jurídica de derecho privado, constituida por voluntad unipersonal con patrimonio distinto al de su titular y que la ley (art. 1º) le ha impuesto la condición de dedicarse a actividades económicas de “pequeña empresa”.

II. EN FORMA PLURAL

1. SOCIEDAD COMERCIAL DE RESPONSABILIDAD LIMITADA - SRL.

Esta forma societaria tiene características personalistas, la responsabilidad de los socios se limita al aporte de capital otorgado a la empresa, este capital se divide en participaciones iguales, acumulables y tienen un carácter indivisible que, a diferencia de las sociedades anónimas, no pueden ser incorporadas en títulos valores y evidentemente no pueden denominarse acciones (como en las S.A.). El número de socios están limitados a veinte (20) y que no tienen que responder personalmente por las obligaciones sociales.

2. SOCIEDAD ANÓNIMA - S.A.

Es una sociedad de capitales, la responsabilidad está limitada a las acciones. Su capital social está representado por títulos negociables (acciones), la ley ha establecido mecanismos para separar la propiedad de la administración de la sociedad. El número de accionistas como mínimo son dos (02) personas naturales o jurídicas y hasta un máximo de veinte (20). El patrimonio personal de los accionistas no se encuentra afecto a la responsabilidad por las deudas de la sociedad.

2.1 FORMAS ESPECIALES DE LA SOCIEDAD ANÓNIMA

2.11 SOCIEDAD ANÓNIMA CERRADA (S.A.C.)

Su característica principal es que sus acciones no pueden ser inscritas en el Registro Público del Mercado de Valores, tiene responsabilidad limitada, el patrimonio personal de los accionistas no está afecto. El capital social está representado por acciones y se integra a los aportes de cada uno de los socios.

2.12 SOCIEDAD ANÓNIMA ABIERTA (SAA):

Sus acciones tienen la posibilidad de ser inscritas en el Registro Público del Mercado de Valores, debe contar con más de 750 accionistas, así como su nombre debe contener la indicación

"Sociedad Anónima Abierta" o las siglas S.A.A., estando sujeta al control de la Superintendencia del Mercado de Valores.

3. SOCIEDAD COLECTIVA:

Esta es una sociedad de personas, tiene dos o más socios, por lo que el patrimonio de la compañía está repartido entre los socios. La responsabilidad es solidaria e ilimitada, sin embargo a través del Estatuto se puede limitar la responsabilidad de algunos socios, pero necesariamente uno de ellos debe tenerla ilimitada (socio general).

4. SOCIEDAD EN COMANDITA SIMPLE Y POR ACCIONES:

Este tipo de sociedad se ha convertido con el tiempo en el tipo de sociedad menos frecuente, a diferencia de la S.A.C. y la S.C.R.L.

Formas de la Sociedad En Comandita

4.1 EN COMANDITA SIMPLE.

Este tipo de sociedad tiene dos tipos de socios: los colectivos, a los cuales les cabe la responsabilidad solidaria e ilimitada por las obligaciones sociales contraídas y los socios comanditarios, que deberán responder solo hasta el monto de lo aportado. Esta forma sólo permite participaciones sociales.

4.2 EN COMANDITA POR ACCIONES.

En esta forma, el capital se encuentra dividido en acciones y los socios colectivos responden en forma ilimitada y los socios comanditarios se limitan a responder solo por el valor de sus acciones.

5. SOCIEDADES CIVILES

A diferencia de las anteriores formas societarias que se encuentran en la Ley General de Sociedades, su base legal está en el Código

Civil. Según nuestro Código sustantivo su capital está representado por aportaciones o participaciones. En esta forma los socios pueden aportar servicios, aun no habiendo realizado el desembolso de capital. La ley obliga a determinadas organizaciones de profesionales a constituirse como sociedades civiles, en atención a la responsabilidad ilimitada que trae consigo esta forma de sociedad, un claro ejemplo de ello son las sociedades de auditoría.

6. COOPERATIVAS.-

Esta es una modalidad de empresa autogestionaria. Su base legal está en la Ley General de Cooperativas. Esta forma jurídica la constituyen socios cooperativistas y su finalidad es beneficiarse de su autogestión, del producto de su trabajo, es así que las cooperativas basan sus fines en que sus socios mantienen una relación entre ellos para coadyuvar al logro de sus fines.

7. EMPRESAS COMUNALES.-

Esta también tiene modalidad de empresa autogestionaria. Su base es constitucional, por tener las comunidades campesinas y nativas reconocimiento de la Carta Fundamental. Les reconoce personalidad jurídica para que puedan realizar actividades económicas.

B.2. OTRAS FORMAS DE ORGANIZACION

Cuando una pluralidad de empresas, se unen en proyectos conjuntos o actividades, la Ley las reconoce como Asociaciones en Participación, Joint Ventures o Consorcios. El Artículo 438° de la Ley General de Sociedades trata sobre los contratos asociativos, y los define como aquellos que crean y regulan relaciones de participación e integración en negocios o empresas determinadas. A través de este tipo de contratos se pretenden realizar obras de gran magnitud en las que los integrantes aportan diversos componentes en los proyectos.

2.1.6 LA PRUEBA EN EL PROCESO TRIBUTARIO

2.1.6.1 Generalidades.-

Este, se puede decir que es el núcleo fundamental en la presente investigación, pues se trata de la prueba, siendo este un elemento decisivo para la resolución de los conflictos tributarios y sobre todo a nivel contencioso. Como se sabe, en el ámbito tributario la mayoría de casos se presentan como conflictos entre el reconocimiento de gastos por parte de la administración tributaria, la que, previo proceso de fiscalización, determina la procedencia o no los gastos declarados por el contribuyente a fin de establecer su renta imponible, hablamos de sus obligaciones tributarias. Es así que, el contribuyente sobre la base de la determinación de deuda de la administración tributaria debe presentar los medios probatorios, que generalmente son documentos, sin embargo, no son los únicos, como se verá a continuación, que constituirán posteriormente medios probatorios con los que el contribuyente afrontará los procesos de fiscalización y eventualmente los contenciosos tributarios y más adelante los contenciosos administrativos a nivel judicial, en caso no haber obtenido respuesta favorable en el ámbito administrativo.

2.1.6.2 Distinción entre la prueba administrativa y la judicial

Mucho se ha discutido la imparcialidad de la administración tributaria al momento de resolver los conflictos contenciosos derivados de los procesos de fiscalización y por ende de determinación, dado que es la misma administración tributaria la que debe resolver dichos conflictos, es decir que objetivamente no es un órgano imparcial encargado de dirimir estos conflictos, pues así sea otra instancia la que esté determinando al contribuyente, a las finales la administración tributaria – por lo general – es la misma que deberá dirimir el cuestionamiento – vía impugnación – que realiza el contribuyente, por lo que la neutralidad o imparcialidad puede verse contaminada con un sesgo a favor

de la misma administración, pues depende de ésta última el permitir la actuación de medios probatorios en el proceso de fiscalización y luego en la etapa que nos ocupa: el proceso contencioso tributario.

David BLANQUER hace una comparación con la función del juez en el Poder Judicial, el cual es un tercero, ajeno al objeto de disputa, que no se encuentra contaminado, que mantiene su objetividad e imparcialidad, sin embargo, la administración tributaria es juez y parte en la controversia contenciosa tributaria y por tanto “Está en manos de la Administración la admisión de los medios probatorios o la práctica de las pruebas admitidas. Lo mismo cabe decir de la valoración del resultado de las pruebas practicadas”³⁹.

El autor⁴⁰ anteriormente señalado anota, los intereses y finalidades son distintos en sede administrativa y judicial, pues en la primera el hecho de admitir una prueba o no va directamente a afectar con los ingresos que se pueda obtener de la determinación en tanto que en sede judicial, el juez carece de interés para fallar a favor o en contra, admitir o no un medio probatorio.

Y en sede judicial, en nuestro medio se encuentra regulado el proceso contencioso administrativo, Ley 27584, el cual tiene momentos específicos para la actuación de los medios probatorios, salvo que el juez considere que los aportados, que generalmente son documentos, por sí solos le basten para emitir sentencia, por lo que prescinde de dicha etapa probatoria.

BLANQUER⁴¹ precisa que, la oportunidad de ofrecer medios probatorios en sede administrativa y en sede judicial varía sustancialmente dada la naturaleza investigativa y determinativa de la primera y de establecimiento de la verdad y justicia de la segunda.

³⁹ BLANQUER, David. (2006) Hechos, Ficciones, Pruebas y Presunciones en el Derecho Administrativo “Taking Facts Seriously”, Editorial Tirant Lo Blanch. Valencia-España. 2006. p.201

⁴⁰ Ídem.

⁴¹ Ídem.

Francisco PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA cuestiona la objetividad de la administración tributaria ante la no presentación de medios probatorios, puesto que no siempre el contribuyente estará en la posibilidad de presentar los medios probatorios requeridos por la administración tributaria y será ella misma la que juzgue si le fue posible o no presentarlos “(...) es decir, la figura de juez y parte de la Sunat se mezcla en favor de ella misma, cuando correspondería una actuación objetiva y diferenciada por la Administración cuando ejerce su papel decisor en el proceso”⁴².

En sede administrativa, sobre todo en la fase de fiscalización el Código Tributario ofrece diversas oportunidades para la presentación de medios probatorios, puesto que el auditor está facultado a requerir diversos medios probatorios para esclarecer la realidad económica del contribuyente, por ende la admisibilidad de los medios probatorios en esta fase es amplia y no restringida a unas etapas, pues todo aquello que abone en favor de la verdad debe ser tomado en cuenta, y esto es más propicio en sede administrativa, que incluye al proceso contencioso tributario que es la reclamación, que es donde se debe buscar la verdad material, puesto que estamos hablando que de ésta depende el patrimonio y la viabilidad de la empresa del contribuyente, la cual se puede ver seriamente afectada por la inadmisión de medios probatorios que determinen con precisión su realidad contable y tributaria.

2.1.6.3 Sistemas Probatorios

Para comprender en qué sistema se encuentran los procedimientos contenciosos tributarios, es menester hacer referencia de los diversos sistemas probatorios,

⁴² PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA, Francisco. (2015). “La Sunat como juez y parte en el proceso contencioso tributario” en El procedimiento contencioso tributario. Derechos y garantías del contribuyente en sede administrativa y judicial. Defensa del Contribuyente y Usuario Aduanero. Ministerio de Economía y Finanzas. Lima Perú. pp. 92-93.

pues va a ser de capital importancia dicha distinción, como veremos más adelante.

Existen varios sistemas probatorios, que es el tema de la que se ocupará la investigación y que extraemos de la obra de Enrique FALCÓN⁴³:

a) El sistema por audiencias versus los sistemas escritos y orales tradicionales de vista de causa.

Nos dice que este surgió frente al sistema oral, en el cual se concentraba todo bajo esta forma y que el sistema por audiencias tuvo la virtud de desconcentrar en una audiencia preliminar que tenía el carácter de filtro, tiene una función saneadora del proceso.

b) El sistema de Declaración versus el sistema de documentación.

Aquí nos refiere el citado autor que el sistema de declaración es propio del sistema anglosajón mientras que en el sistema europeo continental ha prevalecido el documental o escritural.

c) El sistema de preclusión versus el sistema de unidad de vista.

Estos sistemas tiene que ver con la admisión de la prueba y su introducción como tal en el proceso, por el de preclusión existen estadios en los cuales se introducen medios probatorios que no pueden ser introducidos en otros, mientras que en el sistema de unidad de vista son admisibles todos y no existen limitaciones.

d) El sistema de concentración versus el sistema de diversidad.

Estos sistemas tienen que ver con el tipo de proceso por lo general, mientras que en el proceso penal se concentra la actividad probatoria

⁴³ FALCON, Enrique M. (2003) Tratado de la Prueba. Eudeba Editores, Buenos Aires. pp.230-237.

principalmente en el juicio oral, en el proceso civil por lo dilatado que es, se tienen varios momentos para presentar medios probatorios.

e) El sistema de continuidad versus el sistema discontinuo.

En los sistemas orales concentrados si bien es propio de los procesos penales, estos muchas veces no pueden culminar su etapa probatoria en una sola audiencia por lo que deben interrumpirse para continuarse posteriormente. Mientras que en los procesos civiles como se señaló anteriormente por su complejidad se ha privilegiado su discontinuidad al haberlo fraccionado en varias partes.

f) El sistema de intermediación versus el sistema de delegación.

Esto es propio de los sistemas orales o escritos que se haya adoptado. En el sistema de intermediación es el juez o tribunal quien directamente verifica los medios probatorios que van a constituir prueba, mientras que en el sistema de delegación se permite en algunos funcionarios pueden actuar los medios probatorios a través de la actuación de determinadas diligencias.

g) El sistema dispositivo, inquisitivo y mixto.

En el sistema dispositivo se permite disponer de las pruebas, esto quiere decir que las pruebas son aportadas por las partes y valoradas por el juez, mientras que en el sistema inquisitivo las pruebas son requeridas u ordenadas – impuestas – por el juez.

2.1.6.4 Sistemas probatorios del proceso contencioso tributario

¿Qué clase de sistema probatorio gobierna el proceso contencioso tributario?

En primer lugar, el proceso contencioso tributario se enmarca dentro del sistema inquisitivo, pues corresponde a la administración tributaria la averiguación de la verdad y por tanto, adoptar las medidas pertinentes a fin de conseguirla,

contrario al sistema dispositivo, que corresponde a los conflictos privados, en el cual el juez tiene una labor semejante al árbitro, es decir adopta una actitud neutral frente al conflicto.

En segundo lugar, el sistema que prima en los procedimientos contenciosos tributarios en materia probatoria es el de preclusión, semejante a los de los procesos civiles, particulares. Enrique FALCÓN señala que “Preclusión y unidad de vista” constituyen dos modelos del proceso que se reflejan posteriormente en la prueba, tanto en su producción como en su resultado. La existencia de etapas, estadios o compartimentos (sub sistemas) del proceso nos lleva al llamado ‘principio de preclusión procesal’, que en realidad debe llamarse ‘sistema de preclusión’.

Enrico LIEBMAN señala que “por preclusión se entiende la pérdida o extinción del derecho de cumplir un acto procesal debido: 1) a la decadencia del término; 2) a la falta de ejercicio del derecho en el momento oportuno, cuando el orden legalmente establecido en la sucesión de las actividades procesales importa una consecuencia tan grave; 3) la incompatibilidad de una actividad ya cumplida, y 4) al hecho de haber ejercido una vez el derecho”⁴⁴.

El sistema de proceso con unidad de vista es característico de muchos sistemas orales, aunque no está excluida totalmente de los procesos escritos.

Hugo ALSINA dice que: ‘en algunas legislaciones la relación procesal no se desenvuelve por secciones y estadios, de tal manera que puede alegarse hechos nuevos y producirse nuevas pruebas hasta que el tribunal declare suficientemente instruida la causa y llame autos para sentencia. Así la Ordenanza Procesal alemana dispone que los medios de ataque y defensa (excepciones sobre el fondo, reconvenición, réplicas, etc.) podrán hacerse valer hasta la terminación de la audiencia en que se pronuncien sentencia; también

⁴⁴ Citado por FALCON, Enrique M. Ob. cit. pp. 233-234.

hasta ese momento podrán las partes ofrecer prueba, y aun en segunda instancia podrán alegarse hechos nuevos y proponerse prueba sobre éstos⁴⁵. El Proceso penal oral es característico como modelo de unidad de vista, por ejemplo.

Al respecto, la procesalista nacional Eugenia ARIANO DEHO haciendo una crítica al Código Procesal Civil peruano señala: “En el Perú, pues, ambas partes están sujetas a rigidísimo sistema de preclusiones de alegación y de prueba, que es lo mismo que decir que no es que tengamos un proceso civil enderezado a emitir sentencias ‘justas’, en cuanto lo que no ha sido deducido en la demanda o en la contestación (repito, escritas) no podrá ser nunca más introducido al proceso, menos que nunca en las ‘cordialísimas’ y ‘oralísimas’ (y, por lo general, inutilísimas...) audiencias previstas en nuevo y tan celebrado código”⁴⁶.

Finalmente, para el maestro italiano Giuseppe CHIOVENDA “preclusión es la pérdida o extinción o consumación como se quiera, de una facultad procesal por el solo hecho de haberse alcanzado los límites señalados por la ley a su ejercicio”⁴⁷.

Podemos señalar que, el sistema de preclusión optado por nuestro ordenamiento tributario para impedir que se presenten medios probatorios en la etapa contenciosa tributaria, responde más a criterios burocráticos que a criterios garantistas, se quiere evitar que la administración cumpla con su labor de investigar y determinar lo que en realidad ha ocurrido con la situación del administrado. Por ello, no es de extrañar que la norma en cuestión haya pasado inmodificable desde su incorporación.

⁴⁵ *Ibidem*. p. 234.

⁴⁶ ARIANO DEHO, Eugenia. (2006) En los abismos de la “cultura” del proceso autoritario en Proceso Civil e ideología. MONTERO AROCA, Juan - Coordinador. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia España. p.362.

⁴⁷ GOZAINI, Oswaldo Alfredo. (1992) Derecho Procesal Civil. T-1. Editorial Ediar. Buenos Aires Argentina. p.362.

2.1.6.5 principios generales de la prueba

Como principios generales de la actuación probatoria mencionaremos los que la autora colombiana Elizabeth WHITTINGHAM GARCÍA ha consignado en su obra, la misma que refiere que, para tratar el aspecto probatorio, se debe tener en consideración los siguientes aspectos:

2.1.6.5.1 Necesidad de la prueba

Esto se encuentra íntimamente vinculado al debido proceso en su esfera administrativa, debido procedimiento, en el cual uno de sus pilares es la debida motivación, siendo ello requisito sine qua non para poder emitir una decisión fundada en Derecho, de allí que se tenga necesidad de exponer dicha prueba en las decisiones que se adopten vía resoluciones de determinación o de multa y posteriormente resoluciones de intendencia al reclamarse cualquiera de los valores anteriormente señalados.

Nuestra legislación procesal civil y nuestra misma Constitución han establecido la necesidad de su incorporación dentro de la esfera de la debida motivación.

Para Marianella LEDESMA NARVAEZ “la prueba versa sobre el elemento fáctico que hay en el proceso, sobre los datos que están aportados en el proceso, recogidos en medio de prueba que permite sostener afirmaciones de las partes”⁴⁸.

En Colombia, Elizabeth WHITTINGHAM GARCÍA, respecto del principio de necesidad de la prueba nos dice que “(...) se consagra expresamente en el artículo 174° del Código de Procedimiento Civil así: ‘Necesidad de la prueba. Toda decisión judicial debe fundarse en las pruebas

⁴⁸ LEDESMA NARVAEZ, Marianella (2017) La prueba en el proceso civil. Editorial Gaceta Jurídica. Lima Perú. p.11

regular y oportunamente allegadas al proceso”⁴⁹. Asimismo refiere que similar disposición se halla en el artículo 742 del Estatuto Tributario⁵⁰ al expresar que la determinación de tributos y consecuentemente el establecimiento de sanciones deben tener como fundamento los hechos demostrados, por los medios probatorios prescritos en las normas tributarias o en el código de Procedimiento Civil, siempre que exista compatibilidad con aquellos. No se señala limitaciones para la presentación más sí su tipología, pero su admisibilidad no se encuentra en función de su oportunidad sino de su tipo.

2.1.6.5.2 Fuente de la Prueba

El contribuyente, en su diario quehacer tiene determinadas actuaciones, las cuales tienen incidencia en el rumbo de su empresa, muchos de estos actos tienen que ver con el cumplimiento de las hipótesis de incidencia que va a determinar que determinadas operaciones se encuentren gravadas, de la misma forma va a realizar determinadas operaciones que tengan que ver necesariamente con el mantenimiento de la fuente, todos estos actos son documentados, constituyendo en el futuro fuente de prueba.

Eurico Marcos DINIZ DE SANTI señala que fuente de prueba puede ser tomada como: “(i) fundamento de validez de un orden jurídico; (ii) la norma jurídica de competencia que regula la producción de otras normas jurídicas; (iii) las contingencias extrajurídicas que condicionan psicológicamente la convicción y voluntad del sujeto que realiza el acto de creación; (iv) el hecho jurídico *lato sensu*, esto es, el acto de producción juridicizado (sic) por las normas que regulan la forma de producción normativa; (v) el producto de ese acto, esto es, el vehículo introductor de las normas jurídicas; (vi) la norma jurídica construida por el intérprete a partir de este vehículo introductor; (vii) el

⁴⁹ WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth. (2005) Las Pruebas en el Proceso Tributario, Bogotá: Editorial Temis. p. 17.

⁵⁰ Ídem.

evento jurídico tributario como soporte de la incidencia y fundamento de derechos subjetivos y correlativos deberes; y, finalmente, (viii) el ulterior acto de aplicación del derecho que cristaliza en lenguaje jurídico el evento tributario y la adyacente relación jurídica”⁵¹.

Se puede decir entonces, que la fuente de prueba es toda aquella manifestación en que sea partícipe el administrado en su calidad de contribuyente y que proviene de sus actos, de sus decisiones, hechos que tienen relevancia tributaria ya sea como productores de tributos como hechos constitutivos de infracciones, entonces la fuente de prueba estará constituida básicamente por aquellas manifestaciones del administrado en la realidad que se traducirán luego en documentos que tienen incidencia tributaria.

2.1.6.5.3 La forma de la prueba

En cuanto a la formalidad de la prueba, WHITTINGHAM GARCÍA nos dice: “El principio de formalidad alude a que el legislador puede dotar a la prueba de ciertas exigencias que deben cumplirse al momento de decretarla, conformarla o recepcionarla, formalidades que puede estar referidas a circunstancias intrínsecas de tiempo, modo o lugar cuya omisión lleva a invalidar la prueba”⁵².

En nuestro país (art. 125º Código Tributario) se ha limitado a tres tipos de medios probatorios, documentos, inspección y la pericia, aunque existe amplitud para su presentación en la etapa contenciosa que es la de fiscalización, en la etapa contenciosa se limita (art. 141 del C.T.) a aquellos que no fueron requeridos por el auditor, pues si fueron requeridos y no fueron aportados simplemente se declaran inadmisibles y finalmente improcedentes, a menos que, como se explicó líneas arriba, se pruebe que la omisión de su presentación no se debió a su causa. Aunque como se señaló en la fase de fiscalización el

⁵¹ Citado por DEL PADRE TOMÉ, Fabiana (2009). La Prueba en el Derecho Tributario. Editorial Ara Editores. p.217.

⁵² WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth. Ob. cit. p. 18

auditor puede solicitar otros medios probatorios no expresamente consignados en el art. 125°, pues el mismo cuerpo legal permite por ejemplo que se hagan comparencias y estas puedan ser utilizadas para las determinaciones sobre la fehaciencia o no de determinadas operaciones.

2.1.6.5.4 Función de la prueba

Cómo opera la prueba en el proceso?, cuál es su función?. Estas preguntas tienen que ver con que con la prueba se pretende acreditar hechos que causen convicción en el juez que determinados hechos sucedieron tal cual afirman las partes, por lo tanto la actividad probatoria de las partes está destinada a lograr que se verifiquen tales afirmaciones, en suma esa sería la función de la prueba: acreditar hechos.

Según Fabiana DEL PADRE TOMÉ⁵³ la actividad probatoria tiene como propósito la constitución o desconstitución de los hechos a través de la convicción del juzgador. A partir de esta dualidad, se desprenden dos corrientes respecto de la función que debe cumplir la prueba, así tenemos: (i) *corriente cognoscitiva*, por esta, la prueba es fundamentalmente un medio de conocimiento, esta fue asumida por TARUFFO, según esta, la función de la prueba es la de ofrecer al juzgador elementos para establecer si un enunciado es tiene carácter de verdadero o falso, a través del proceso de conocimiento de la realidad; y (ii) *concepción persuasiva*, según la cual la prueba es utilizada como instrumento de persuasión, y que nada tiene que ver, o no tiene mucho que ver, con el conocimiento de los hechos, no sirviendo para determinar su carácter veritativo o de falsedad.

Estas dos concepciones dominan el campo de la prueba, por la primera la función de la prueba se va a concentrar exclusivamente en la búsqueda de la verdad objetiva, absoluta si se quiere, mientras que por la concepción

⁵³ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana. Ob. cit. p.206.

persuasiva lo que se pretende acreditar es aquello que puede probarse con lo que se dispone y se trata de acreditar que formalmente existe una verdad y esa es la que prevalece en la realidad. En el primer caso, quienes piensan que se puede demostrar una verdad absoluta y que sus resultados determinarán el resultado del conflicto caen en el error de tratar de verificar o reconstruir los hechos, lo cual materialmente es imposible, tal pretensión solo es posible en la medida que se cuenten con todos los medios posibles para reproducir dicha realidad, mientras que la posición de los segundos es la práctica común, las partes aportan solo aquello que les favorece y tratan de lograr la adhesión del decisor.

2.1.6.6 DEL PROCESO PROBATORIO

2.1.6.6.1 Deber de investigación de la administración tributaria

La administración tributaria en el ejercicio de su labor fiscalizadora y de determinación cual ente policial o fiscal, en el sentido de Ministerio Público, cumple una labor pesquisidora, indagadora e investigadora, rigiéndose por el principio de oficiosidad y en lo procesal por el sistema inquisitivo, donde se constituye como la autoridad que solicita se actúen todos los medios probatorios que le crearán convicción para poder determinar si es que el administrado actuó con corrección, con apego a las normas tributarias o de lo contrario no lo hizo y en consecuencia se debe determinar sus omisiones, utilizando la facultad discrecional de la que goza, pero todo ello dentro de lo regulado, tanto por el Código Tributario como por normas supletorias indicadas en el mismo cuerpo legal, como la Ley 27444.

PALAO TABOADA refiriéndose al principio de investigación de oficio que debe aplicar la administración tributaria, como fundamento último que debe “(...) de orientar toda la actuación de la administración tributaria en lo relativo

al tratamiento de los hechos, no puede ser sino consecuencia del principio de legalidad de la imposición propio de un Estado de Derecho”⁵⁴.

Este Estado de Derecho del que habla el autor anteriormente citado es el que pareciera estar ausente en este tipo de actuaciones restrictivas de la administración tributaria en nuestro país, por fines recaudatorios se limita la presentación de medios probatorios y se condiciona su presentación a la capacidad financiera de los contribuyentes, tomándose como justificación lo dispuesto en la ley, art. 141 del C.T., se sacrifican valores constitucionales.

RUÍZ GARCÍA sobre la función de la ley: “La ley, sin embargo, es más que un límite y funciona también como meta para la Administración, que ha de tender siempre a su correcta aplicación si quiere realizar el interés público”⁵⁵.

Por ello la administración tributaria si bien es cierto debe conducirse por los márgenes legales también es cierto que su actuación debe estar en función a los fines últimos que debe perseguir la sociedad, que es el respeto de los derechos fundamentales. Lo primero, si bien es cierto que obliga a la administración tributaria a no sobrepasarse de los márgenes legales, ello también tiene un aspecto negativo, porque la obliga a respetar normas limitativas de derechos, que estando estatuidas contravienen algunos derechos constitucionales, de allí que su obediencia responde a los límites, también es cierto que por la misma vía se respetan normas contraventoras.

2.1.6.6.2 Objeto y alcance del deber de investigación

¿Qué es lo que debe investigar la administración tributaria?, creemos que todo hecho o situación que tenga necesariamente incidencia tributaria, que sirva para determinar si las obligaciones fueron adecuadamente cumplidas por el administrado. WITTMANN señala que: “Ahora bien, por hechos se comprende

⁵⁴ Citado por RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, María. Ob. cit. pp.97-98.

⁵⁵ *Ibidem*. p.99.

todo aquello que pueda formar parte o ser indicio de un presupuesto de hecho jurídico tributario, lo que incluye tanto hechos o acontecimientos externos, del mundo exterior, como hechos internos, como conocimiento o intenciones, en contraposición a las consecuencias jurídicas de todo tipo que puedan extraerse de esos hechos y, especialmente, frente al fenómeno de la subsunción jurídica”⁵⁶.

En el quehacer tributario las indagaciones se hacen confrontando las declaraciones frente a los registros y estos frente a los comprobantes. Sin embargo se debe establecer la causalidad de los gastos, para ello se confrontan los contratos o las relaciones establecidas entre el administrado y sus proveedores, así como para determinar faltantes se tiene que cotejar los inventarios, todos los hechos que se encuentran materializados en dichos documentos constituyen el inicio de las indagaciones, puesto que de los aspectos poco esclarecidos el auditor indaga aún más y hace solicitudes específicas de documentación o análisis que debe presentar el administrado.

2.1.6.6.3 El Procedimiento Probatorio

2.1.6.6.3.1 Tiempo de la prueba

Es la fase oficiosa en la que está inmersa la fiscalización hace que se admita todo medio probatorio, que se actúe cualquiera que crea pertinente el fiscalizador, aun y cuando no está considerado como medio probatorio la declaración del administrado, sin embargo el Código Tributario establece como deber del contribuyente el de la comparecencia en sede tributaria, por tanto un requerimiento en ese sentido tampoco podría negarse, así como el pedido de demás información o actuación requerida no tiene que ser menor al tiempo establecido en el art. 62° del C.T., vinculándose ello con el tiempo de las notificaciones, las cuales deberán realizarse conforme el art. 104° del C.T. El

⁵⁶ Citado por RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, María. Ob. cit. p.101.

art. 75° del C.T. ha establecido que la administración tributaria no debe excederse del año para realizar requerimientos, se entiende que allí están comprendidos los medios probatorios y además de algunas actuaciones que pudieran solicitar, lo que no necesariamente significa que la fiscalización deba durar ese término, puesto que la norma no ha regulado el tiempo en que se deben emitir los resultados y los valores.

DEL PADRE TOMÉ al respecto nos dice: “La función persuasiva de la prueba, orientada a formar la convicción del juzgador acerca de la existencia o inexistencia de los hechos alegados en el proceso, no autoriza que la producción probatoria se prolongue indefinidamente en el tiempo. El sistema jurídico establece límites temporales a la producción de la prueba. Como señala Tárek Moysés MOUSSALLEM, ‘el derecho como factor cultural está indeleblemente marcado por el tiempo’”⁵⁷.

En el procedimiento contencioso tributario de reclamación el C.T. ha dispuesto que sean 30 días que tiene el impugnante para actuar sus medios probatorios.

Según Vicente GRECO FILHO “Se hace necesario distinguir, por lo tanto, las diversas etapas de realización de la producción probatoria: (i) pedido de producción de la prueba, (ii) su especificación, (iii) justificación acerca de su relevancia y (iv) admisión por el juzgador. Las tres primeras componen aquello que la doctrina denomina *requerimiento*, cuya admisión autoriza la *producción de la prueba*. Se habla, por esto, de *momentos de la prueba*”⁵⁸.

Como vimos anteriormente, a través del Requerimiento la administración tributaria ordena al administrado que presente diversa documentación, así como le conmina a que presente diversos análisis de hechos que considera merecen

⁵⁷ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana (2009). Ob. cit. p.220.

⁵⁸ Citado por DEL PADRE TOMÉ, Fabiana. Ob. cit. p.221.

ser aclarados, los cuales son admitidos como medios probatorios para determinar su situación y eventualmente determinar tributo insoluto o infracciones de tipo formal y/o sustancial.

2.1.6.6.3.2 Principio dispositivo vs. Principio inquisitorio

La autora brasilera Fabiana DEL PADRE TOMÉ remarca la distinción entre los principios que rigen hoy en día los sistemas procesales; el dispositivo e inquisitivo: “El principio *dispositivo* de la *disponibilidad* implica la posibilidad de disponer las partes de las facultades jurídico-procesales que les son conferidas, dejando de postular o actuando con la finalidad de hacer prevalecer el derecho material que les asista. Tal precepto puede ser examinado desde dos perspectivas: (i) del principio de la demanda y (ii) del principio dispositivo en el sentido estricto”⁵⁹. Explica las dos perspectivas de la siguiente manera: por el primero⁶⁰ es que el Estado se encuentra prohibido de hacer de adivino de lo que las partes pudieran querer o pretender, por ello mismo la limitación opera para que el juez solo pueda actuar medios probatorios propuestos por éstas y no irse más allá de aquello propuesto por las mismas en la postulación de su demanda. Y por el segundo⁶¹ se señala que el principio dispositivo en sentido estricto está referido al modo cómo se presta la tutela jurisdiccional, es decir a su trámite procedimental. Esto implica que las partes pueden eventualmente limitar el conocimiento del caso al juzgador en el sentido que solo aportarán aquello que sea necesario para que su pretensión sea probada, en el otro lado el principio inquisitorio, a través del cual el juzgador es el conductor del proceso y es él quien dicta las providencias necesarias para que la verdad sea conocida y requiere medios probatorios para cumplir dicha finalidad.

⁵⁹ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana. Ob. cit. p.246.

⁶⁰ Ídem.

⁶¹ Ibídem. pp.246-247.

En los procesos en que rige el principio dispositivo la producción de las pruebas es de cargo de las partes, puesto que la carga de la prueba está en quien afirma, y las partes en su demanda o contestación han afirmado hechos que se proponen probar en el proceso, en este tipo de procesos es extraordinaria la actuación de una prueba de oficio, únicamente cuando para el juez sea estrictamente necesario puesto que existe un tema pendiente de esclarecimiento.

En materia tributaria los procesos tributarios básicamente son inquisitivos puesto que la administración tributaria actúa como policía en búsqueda de evidencias para determinar las obligaciones tributarias, sin embargo, en determinados procedimientos actúan como si se tratase de un procedimiento de disputa entre particulares, en un procedimiento dispositivo.

2.1.6.6.4 El principio inquisitivo en los procedimientos tributarios

Como se sabe, en el proceso penal, el Estado juega un rol decisivo en el establecimiento de la responsabilidad penal, por lo menos en la etapa inicial y en sede fiscal dado que se encuentra en la obligación de recabar todos los elementos de convicción, en primer momento para determinar la libertad del investigado y en segundo lugar para determinar la presunta responsabilidad penal del imputado, en este caso el Estado es el que impulsa y ordena los medios probatorios a actuarse o recabarse, así nos lo remarca DE LA OLIVA SANTOS quien dice: “Si existe unanimidad doctrinal en señalar que le principio inquisitivo o de oficialidad es el *principio jurídico inspirador de la estructura primaria del proceso penal*”⁶². Sucede lo mismo en el ámbito tributario en la etapa de fiscalización, en la cual el órgano administrativo lleva de oficio la investigación y el administrado debe

⁶² Citado por RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, María. Ob. cit. p. 93.

someterse a la investigación y a los requerimientos estatales. El principio inquisitivo, dice Dante CERVANTES ANAYA, “Otorga al funcionario judicial o administrativo la facultad de investigar la verdad, utilizando todos los medios legales a su alcance, sin que la actividad de las partes, lo obliguen ni limite a decidir únicamente sobre los medios probatorios que éstas le lleven a autos”⁶³. Esta oficiosidad no acaba en la etapa fiscalizadora, que es la etapa investigativa del procedimiento tributario sino que se extiende a la etapa contenciosa tributaria, PUGLIESE señala que: “También existe un gran consenso doctrinal en que el principio de oficialidad *domina* el procedimiento tributario de aplicación de los tributos, que reviste así un carácter marcadamente inquisitivo”⁶⁴. Esto está especificado en el art. 62 del C.T. en el cual se encuentran prescritos cada uno de los atributos de la administración para ejercer su facultad fiscalizadora.

Lo descrito líneas arriba no es más que el ejercicio de la facultad fiscalizadora que se rige por el principio de oficiosidad, también denominado oficialidad, dado su carácter público (de interés para todos: Estado) y no un conflicto privado interpartes, como es el proceso civil. DE LA OLIVA SANTOS hace la precisión para diferenciar los principios que rigen los procesos públicos y privados: “En este aspecto, el principio de oficialidad que rige en el ámbito tributario guarda un estrecho paralelismo, pues el proceso de aplicación de los tributos tiene una función eminentemente publicística”⁶⁵, y estas notas características son propiamente de derecho público, donde el Estado ejerce su facultad investigadora y determinadora, y en mérito a la misma el administrado debe

⁶³ CERVANTES ANAYA, Dante. (2013). Manual de Derecho Administrativo. Editorial Rhodas. Arequipa Perú. pp.403-404.

⁶⁴ Citado por RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María. Ob. cit. p.93.

⁶⁵ Citado por RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María. Ídem.

soportar las actividades estatales implementadas en el ejercicio de su facultad de fiscalización.

Armando ZOLEZZI MOLLER nos dice que cuando se trata de un Derecho Público, el mismo que fundamentalmente está regido por el principio de legalidad por lo que dentro de este el procedimiento es “preponderantemente inquisitivo, llevándose de oficio una vez iniciado por el reclamante y que, el órgano encargado de resolver, tenga amplias facultades para actuar todas las pruebas permitidas y efectuar las comprobaciones que crea convenientes (...)”⁶⁶.

Una nota característica de los procesos regidos por el principio de oficialidad es que las partes no pueden disponer sobre el objeto del proceso, el cual es determinado por el órgano resolutor o investigador y el administrado debe someterse al mismo, pues se trata de interés público donde nada o poco puede hacer el administrado más que someterse al proceso pues el interés público es inherente en la determinación del tributo y por tanto al Estado no puede renunciar a su función determinadora y menos el administrado, tan solo se debe someter, sin embargo el Estado tiene la obligación de acreditar sus imputaciones con todos los medios probatorios posibles.

DE LA OLIVA SANTOS hace un interesante paralelo respecto del carácter público de los procedimientos en los ámbitos penales y tributarios al señalar que: “La naturaleza pública de los intereses en causa determina la vigencia general de un principio de indisponibilidad o irrenunciabilidad,

⁶⁶ ZOLEZZI MOLLER, Armando. (En línea). El procedimiento tributario en el Perú: La controversia tributaria. Revista Nro. 19. Diciembre. Año 1990. II Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema: Procedimientos Tributarios en el Perú. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima Perú. p. 8. Disponible en <http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev19_AZM.pdf> [Consulta: 20 marzo 2017]

está presente en los procedimientos tributarios de un modo similar a como lo está en el ámbito penal”⁶⁷.

Llegado a este punto, se puede afirmar que el conflicto contencioso tributario sigue la lógica del proceso penal, inclusive en el sistema acusatorio adversarial, en el cual, el juez tiende a admitir todos los medios probatorios posibles, habiendo regulado inclusive la presentación “extemporánea” de los mismos. Por tanto, es válido cuestionar la regulación a través de la cual la administración tributaria siendo juez y parte, tiene la prerrogativa de inadmitir medios probatorios con los cuales puede probarse hechos que reflejen la realidad de la situación del comerciante, en tanto contribuyente, aplicando el principio dispositivo como si se tratase de un conflicto entre particulares, cuando ella debe buscar encontrar la verdad y no limitar la actividad probatoria, cuando ello no sucede en el principio inquisitivo de carácter eminentemente público, tal como sucede con su proceso similar como es el proceso penal.

2.1.6.7 LOS MEDIOS PROBATORIOS

Antes de ingresar a discutir los medios probatorios en el ámbito tributario, debemos partir del concepto de medios probatorios, considerados estos como todo aquel medio o instrumento que permita acreditar o demostrar un hecho o conjunto de hechos que en los que se fundamentará una situación jurídica.

El maestro Hugo ALSINA entiende “(...) por medio de prueba el instrumento el instrumento, cosa o circunstancia en los que el juez encuentra los motivos de su convicción”⁶⁸.

⁶⁷ Citado por RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María. Ob. cit. p.94.

⁶⁸ Citado por GÓMEZ LARA, Cipriano. (1990) Teoría General del Proceso. Editorial Harla. Octava edición. México. p.358.

En nuestro caso, la situación jurídica es la situación de deudor tributario del contribuyente respecto de su realidad, es decir, si existe una acreencia o no por parte de la administración tributaria; sin embargo, como señalamos anteriormente, la existencia de limitaciones a su presentación determina muchas veces que la situación jurídica no se producto del correlato empírico. Por ello la libertad de la presentación de medios probatorios en la actividad probatoria en la vía contenciosa tributaria para los administrados permitiría establecer un equilibrio en las relaciones jurídicas de la administración tributaria frente a los administrados, que redundaría en poder encontrar la verdad objetiva y por tanto alcanzar aquello que conceptuamos como justicia, al contar con instrumentos legales y las garantías pertinentes en las contiendas administrativas tributarias que entablen con la administración tributaria.

Esta posibilidad jurídica de admisión de medios probatorios en cualquier etapa posibilitaría al contribuyente pagar conforme su realidad tributaria y a la administración tributaria no vulnerar el más mínimo derecho que tiene el contribuyente, como es el de que se establezcan sus obligaciones tributarias conforme la realidad económica. David BLANQUER manifiesta que “Pese a la admisión teórica de todos los medios de prueba admitidos en Derecho, en la práctica hay algunos que quedan desplazados u orillados en los procedimientos administrativos; otras veces resultan modulados y adquieren un alcance o fuerza probatoria distinta”⁶⁹. Así tenemos que, en nuestro país los medios probatorios más importantes para la administración tributaria están constituidos por los documentos quedando secundados por la inspección y la pericia, en ese orden de acuerdo a las actuaciones de la administración tributaria (Sunat).

⁶⁹ BLANQUER, David. Ob. cit. p.208.

Charles William MCNAUGHTON señala la vinculación de los medios probatorios con el principio de legalidad al decir: “es por medios de las pruebas que el principio de legalidad irradia su eficacia, alcanzando su vocación última que es la de incidir sobre las relaciones intersubjetivas regidas por el derecho. Efectivamente: con las pruebas, se fijan con los hechos, descritos hipotéticamente en las normas generales y abstractas, y por medio de las pruebas se puede atestiguar que los efectos atribuidos por el derecho a tales hechos fueron adecuadamente imputados por la autoridad jurídica competente”⁷⁰.

HUTCHINSON nos indica: “La proposición de medios probatorios por parte de los administrados es libre, pudiéndose proponer y actuar aquellos medios que resultan beneficiosos para el administrado a fin de fundar sus pretensiones”⁷¹. Asimismo, Walker VILLANUEVA señala que en el procedimiento tributario “no hay libertad de medios probatorios, aunque sí libre apreciación o valoración de dichos medios probatorios”⁷².

Por su parte, Rosendo HUAMANÍ remarca lo establecido por el Código Tributario respecto de la inadmisibilidad de la declaración de parte (la confesión), ni tampoco la testimonial. “Sin embargo, el deudor puede solicitar en esta instancia la valoración de las ‘manifestaciones’ – que considere apropiadas para su defensa – obtenidas por la Administración en fiscalización o verificación; esta petición se puede proponer mediante el ofrecimiento como medios probatorios de las actas en las que consten aquellas manifestaciones”⁷³.

⁷⁰ MCNAUGHTON, Charles William. Prueba y Presunciones en el Derecho Tributario (2014) en Investigaciones Tributarias y de Política Fiscal. En Homenaje al Dr. Rubén Sanabria Ortiz. Editorial Jurídica Grijley. Vol.I. p.598.

⁷¹ Citado por GUZMÁN NAPURÍ, Christian. (2013) Manual del Procedimiento Administrativo General. Editorial Instituto Pacífico S.A.C. Lima Perú. p.531.

⁷² ROBLES MORENO, Carmen del Pilar y otros. (2016) Código Tributario – Doctrina y Comentarios. Editorial Instituto Pacífico. Cuarta edición. Lima Perú. Volumen II. p.985.

⁷³ HUAMANI CUEVA, Rosendo. Ob. cit. p.1046.

Como premisa básica del presente estudio estimamos que el administrado debiera tener el derecho a que en la contienda con la administración tributaria pueda contar con la garantía de poder exponer razones, de ofrecer y producir pruebas sin restricciones, como sucede en cualquier proceso o procedimiento que se encuentra enmarcado en el Derecho Público. Sin embargo, como lo señalamos anteriormente el Código Tributario en el Artículo 125° sobre medios probatorios delimita a estos estableciendo que “Los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargo de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la administración tributaria”.

HUAMANÍ CUEVA enfatiza que los medios probatorios deben estar relacionados estrictamente a materia tributaria: “(...) se entiende que son los atinentes y pertinentes a la materia administrativa tributaria; dichos medios son los únicos que pueden válidamente ser ofrecidos por el deudor tributario.”⁷⁴.

Walker VILLANUEVA pregunta “¿Qué es pertinente? ¿Cabe la actuación de informes en la vía administrativa? Según el Código Procesal Civil se pueden solicitar a los funcionarios que informen sobre documentos o hechos. Pues los informes se presumen auténticos. Se pueden también pedir informes particulares sobre documentos o hechos, con carácter de declaración jurada (art.239), ¿se puede proceder al reconocimiento de un documento ante un órgano resolutor? (...) Entendemos que todas estas posibilidades de actuación de las pruebas documentales se pueden realizar en el procedimiento administrativo en tanto no impliquen la violación de otros preceptos (...)”⁷⁵.

César GAMBA VALEGA señala que esta norma “limita sustancialmente los medios probatorios que pueden actuarse en el

⁷⁴ Ídem.

⁷⁵ En ROBLES MORENO, Carmen del Pilar y otros. Ob. cit. p.985.

Procedimiento Contencioso Tributario, vulnerando así, el derecho a la libertad de prueba – manifestación del debido procedimiento administrativo – que tienen todos los administrados (deudores tributarios) respecto a los hechos objeto de controversia”⁷⁶.

Por esta razón reseñaremos cada uno de estos medios probatorios admitidos por la legislación nacional.

2.1.6.7.1 LOS DOCUMENTOS

La prueba documental es la prueba privilegiada por la administración tributaria en sus diversas actuaciones, casi todas sus determinaciones se basan predominantemente en prueba documental, siendo su característica principal su construcción sobre la base de un acto o hecho registrado en dicho medio probatorio.

Walker VILLANUEVA señala que “se entiende como documento todos escrito u objeto que sirve para acreditar un hecho (Tercera Disposición Final del D.Leg. 953) y se aplica en lo pertinente lo señalado en el Código Procesal Civil”⁷⁷.

Para Elizabeth WHITTINGHAM GARCÍA: “Se puede definir el documento como un objeto creado mediante un acto o hecho, que representa algo distinto a sí mismo, pero se encuentra contenido en él, el cual sirve de prueba histórica, indirecta y representativa de un hecho cualquiera o de una manifestación del pensamiento o de la voluntad”⁷⁸. Esta definición está orientada a delimitar al documento como elemento representativo de otro.

Rosendo HUAMANÍ CUEVA indica que “Si bien comúnmente se entiende por documentos a los elementos probatorios que consten en escritos o

⁷⁶ GAMBVA VALEGA, César (2007) Régimen Jurídico de los Procedimientos Tributarios en Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios. Ara Editores. Lima Perú. p.129.

⁷⁷ ROBLES MORENO, Carmen del Pilar y otros. Ob. cit. p.985.

⁷⁸ WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth. Ob. cit. p. 93.

instrumentos públicos o privados, consideramos que también son documentos los objetos que recojan, contengan o representen algún hecho, o una actividad humana o su resultado”⁷⁹.

Respecto de la función de este medio probatorio PEREZAGUA CLAMAGIRAND indica: “En el ámbito tributario la prueba documental es el medio probatorio que mejor se presta a formar el convencimiento del órgano juzgado, sin necesidad de una instrucción larga que, dado el contenido económico que tienen las declaraciones, podrá acarrear perjuicios tanto para el Tesoro Público como para el sujeto”⁸⁰.

Javier PÉREZ ARRAIZ sobre el valor de este tipo de el valor de este tipo de prueba señala: “La importancia de la prueba documental en el ámbito tributario no sólo se va a manifestar a través del valor que se concede a los documentos públicos, sino que el documento privado va a jugar un papel muy importante como medio de prueba. Y es que por lo general, la prueba debe suministrarse por el particular, el cual no puede más que producir documentos privados”⁸¹. En los procedimientos tributarios los documentos privados juegan un rol determinante para establecer la realidad del contribuyente, puesto que a partir de la verificación de estos podemos comprobar las operaciones realizadas con otros particulares, materializando dichas operaciones en documentos privados y en escasas ocasiones con documentos públicos, solamente cuando se tratan de operaciones cuya magnitud hace necesario de que sean documentos públicos se realizan con documentos de este tipo.

Dos características esenciales deben tener todo documento, estas son la autenticidad y la veracidad, respecto de la autenticidad PEREZ ARRAIZ señala que “La autenticidad no se refiere al contenido del documento sino al origen del

⁷⁹ HUAMANI CUEVA, Rosendo. Ob. cit. p. 1047.

⁸⁰ Citado por PÉREZ ARRAIZ, Javier. Ob. cit. p.84.

⁸¹ PÉREZ ARRAIZ, Javier. Ob. cit. p.85.

mismo, se refiere a la fuente de la que emana el documento, incuestionable un fedatario público. El Juez no puede dudar de la autenticidad de un documento público”⁸². Mientras que por “La veracidad, sin embargo, se refiere al contenido, a la verdad del contenido y sobre este tema tanto vale el documento público como el privado. Y es que en el Derecho privado no hay obligación de decir la verdad. Así por ejemplo, si se escritura un préstamo que en realidad es una donación, el documento es auténtico pero no es veraz”⁸³.

La administración tributaria admite todo tipo de documento que le cree convicción, sin embargo, está dentro de sus facultades discrecionales el aceptarlos o no, en algunas ocasiones solicitarán documentos de fecha cierta, mientras que en otros no será necesario únicamente requerirán su existencia y cuyo contenido revele las operaciones realizadas y/o corrobore otras. Un documento auténtico y veraz le forma convicción a la administración tributaria para ser admitido y validado como respaldo de las operaciones realizadas.

2.1.6.7.1.1 CLASES DE DOCUMENTOS

Existe un consenso en la doctrina sobre la clasificación de los documentos, así nos lo hace saber la tratadista colombiana Elizabeth WHITTINGHAM GARCÍA⁸⁴:

a) Declarativos o dispositivos. Estos contienen una manifestación de voluntad o una declaración científica, es el caso de comprobantes de pago, contratos, certificados médicos, etc.

A través de estos se revelan operaciones, hechos o actos realizados por los contribuyentes y que son materializados en estos documentos.

⁸² PÉREZ ARRAIZ, Javier. Ob.cit. p.86.

⁸³ Ídem.

⁸⁴ WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth. Ob. cit. p. 94.

b) Representativos. Estos indican o representan hechos objetivos, tenemos a fotografías, comprobantes de pago, constancias de depósitos bancarios, etc.

Estos tienen como función acreditar la pre existencia de otros hechos, mismos que han tenido existencia objetiva, es decir real.

c) Auténticos. Estos tienen como característica que hay certeza sobre el autor del documento, así como su origen, así tenemos, los documentos fedateados por los funcionarios encargados en las reparticiones públicas, así como las copias legalizadas de una de una escritura pública y los documentos certificados por los juzgados.

A través de estos se verifica que el autor del documento es el que se señala, de esta forma un documento auténtico produce certeza en el que lo evalúa.

d) Públicos. Estos son expedidos por funcionario público o equivalentes, como los notarios en ejercicio de sus atribuciones o con su intervención, como los documentos expedidos por las municipalidades, gobiernos regionales, declaraciones de aduana, testimonios de escrituras públicas, etc.

Este tipo de documentos pueden ser expedidos por funcionarios públicos o quien haga sus veces o también por los notarios, a quienes las leyes los han investido con tales prerrogativas, es decir capaces de expedir documentos públicos o equivalentes.

e) Privados. Estos son confeccionados por particulares sobre actos o hechos en los tienen participación, por ejemplo, todos los contratos privados.

En este caso son documentos en los cuales solo han participado particulares o el Estado, pero en su faz de privado, tales documentos acreditan sus relaciones establecidas. Pueden ser contratos privados pero que la ley le otorga plenos efectos legales, pues su forma ha sido prescrita dentro de la libertad de forma.

2.1.6.7.2 LA INSPECCIÓN TRIBUTARIA

El otro medio probatorio por excelencia y que es realizado por la misma administración tributaria en nuestro país es la inspección, esta actuación tiene como objetivo que la misma administración verifique en el domicilio o en los lugares donde se desarrollan las actividades del contribuyente un examen situacional. HUAMANÍ CUEVA señala que “(...) implica la verificación, revisión y comprobación, por funcionarios de la administración tributaria o del Tribunal Fiscal, de la información pertinente (sobre hechos, medios, bienes, productos, etc.) y la documentación comercial, contable y administrativa del deudor, e incluso de terceros, en relación con la cuestión en controversia”⁸⁵. Elizabeth WHITTINGHAM GARCÍA⁸⁶ nos indica que este es un medio probatorio por el cual se realiza verificación directa de los hechos que interesan al proceso, para determinar su existencia, características y demás circunstancias de tiempo, modo y lugar, dentro de la cual pueden ordenarse todos los medios probatorios permitidos por la legislación no solo tributaria sino por otros ordenamientos. De este modo se hace énfasis que la actividad de constatación es la principal característica de este medio probatorio.

2.1.6.7.3 PRUEBA PERICIAL

La pericia es aquel medio probatorio practicado por un especialista de la materia y que es aportado por la parte interesada o es dispuesto de oficio para esclarecer algún aspecto que así lo requiera por su complejidad, del auxilio de este experto. Marcos GUTMAN al respecto nos dice que la prueba pericial es “el pronunciamiento u opinión técnico-científica, que consta en un dictamen, de técnicos con conocimientos especiales de naturaleza científica, tecnológica, industrial, artesanal, etc. Su objeto es claro y preciso: entregar a quien debe

⁸⁵ HUAMANI CUEVA, Rosendo. Ob. cit. p. 1048.

⁸⁶ WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth. Ob. cit. p. 139.

resolver un dictamen sobre aquellas materias, artes u oficios que este desconoce o no estuviere obligado a conocer”⁸⁷. Mientras que para WHITTINGHAM GARCÍA es el concepto emitido por personas que tienen una especial capacitación en determinada área de la ciencia, arte o ciertas técnicas, y que debe proceder en los términos establecidos en el artículo 233 del Código de Procedimiento Civil, “...para verificar hechos que interesen al proceso y requieran especiales conocimientos científicos, técnicos o artísticos”⁸⁸. La alusión a la norma adjetiva colombiana también es aplicable a nuestro país, pues cumple la misma función y finalidad.

Sin embargo, este tipo de prueba no encuentra mayor problema en los procedimientos tributarios, puesto que la administración tributaria no hace reparos para admitir este tipo de medios probatorios, pues se dan sobre la base de la existencia de otros medios probatorios, los cuales para adquirir el estatus o calidad de prueba deben ser sometidos a examen pericial.

2.1.7 LA CARGA DE LA PRUEBA

Este es el aspecto quizás más polémico en un proceso como el tributario, pero debemos analizarlo antes desde un punto de vista objetivo y subjetivo, en el sentido objetivo opera como regla de juicio del juzgador, cuando antes de sentenciar el juzgador no tiene suficiente convicción sobre los elementos probatorios aportados; mientras que en el sentido subjetivo se dirige al sujeto procesal que afirma algo y tiene el deber de probarlo. Estas reglas están contenidas en el artículo 196 de nuestro Código Procesal Civil. En el ámbito tributario, siendo este un proceso básicamente administrativo, por tanto, un proceso inquisitivo, impone el deber del Estado de crearse convicción a través de la consecución de la verdad material. Sobre todo, la responsabilidad es mayor cuando se trata de una sanción o una limitación de un derecho, puesto

⁸⁷ Citado por HUAMANI CUEVA, Rosendo. Ob. cit. p. 1047-1048.

⁸⁸ WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth. Ob. cit. p. 145.

que el determinar a quién le corresponde probar, impondrá determinadas obligaciones. Para Raffaello LUPI respecto de las peculiaridades procesales tributarias de la carga de la prueba señala: “(...) para la generalidad de las controversias la iniciativa procesal le pertenece a quien tiene interés en ver afirmado el propio derecho, la administración tributaria, aunque es parte de la causa, puede emitir actos unilaterales que – si no son impugnados a tiempo por el destinatario – se tornan inatacables, con una eficacia, en determinados aspectos, parangonable a una sentencia firme (pasatta in giudicato) (...)”⁸⁹.

Como refiere el autor anteriormente citado, cuando la administración tributaria conmina al contribuyente o administrado con un medio probatorio a través de sus determinaciones y el sujeto pasivo no responde o absuelve adecuadamente termina por convalidar dicho medio probatorio.

El maestro procesalista colombiano Hernando DEVIS ECHANDÍA al respecto afirma: “La relación jurídico procesal impone a las partes determinadas conductas de desarrollo del proceso, cuya inobservancia les acarrea consecuencias adversas, más o menos graves, como la pérdida de las oportunidades para su defensa, la ejecutoria de providencias desfavorables, la pérdida del derecho a designar perito o secuestro, e inclusive la pérdida del proceso”⁹⁰.

De allí la importancia, desde la perspectiva subjetiva, de probar aquello que se ha afirmado en el íter procesal administrativo y luego contencioso, aportando medios probatorios. Sin embargo, esta carga de la prueba dentro de un proceso civil dispositivo se entiende que esté a cargo de las partes en tanto que en un proceso fiscalizador como el tributario importa encontrar la verdad material y

⁸⁹ LUPI, Raffaello. La carga de la prueba en la dialéctica del juicio de hecho. (2001) Tratado de Derecho Tributario. Editorial Temis. Bogotá Colombia. Tomo II. p.674.

⁹⁰ Citado por FALCON, Enrique M. (2003). Tratado de la Prueba. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo de Palma. Ciudad de Buenos Aires. T-1 p. 246.

por tanto el ente administrativo debe procurar por todos los medios encontrar dicha verdad, por tanto, no puede limitarse ni limitar al administrado el derecho a ofrecer medios probatorios, dado que las pruebas de descargo le corresponde al administrado, por ende la carga de probar en el mismo sentido.

2.1.7.1.1 Concepto de carga de la prueba

Para Fabiana DEL PADRE TOMÉ⁹¹ constituye primer paso para determinar el concepto de carga de la prueba si estamos hablando de una obligación o de una carga tanto en el aspecto del proceso en general y de la prueba en especial. Puntualiza la tratadista brasilera que la diferencia se encuentra en las consecuencias conminadas a quien no ejecuta determinada actuación. Especifica que si se trata de un vínculo obligacional, si existe omisión del obligado éste puede ser obligado por el sujeto activo a cumplir dicha obligación. Prosigue la autora brasilera haciendo la diferenciación que, en la carga, es diferente, pues el sujeto que incumple sus atribuciones asumirá las consecuencias inherentes a su propia omisión. Francesco CARNELUTTI señala que “solamente existe obligación cuando la inercia da lugar a la sanción jurídica (ejecución o pena); sin embargo, si la abstención del acto hace perder solamente los efectos útiles del propio acto, tenemos la figura de la carga. (...) Por esto, si la consecuencia de la falta de un dado requisito en un acto es solamente su nulidad, hay carga y no obligación de efectuar el acto de cuyo requisito se trata”⁹².

Frente a lo señalado podemos inferir como carga que es una obligación autoimpuesta que de no cumplirse se sufre la consecuencia de no ser valorada la pretensión de quien ha afirmado algo, es decir que no es un deber impuesto sino al contrario.

⁹¹ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana (2009). Ob. cit. p.254.

⁹² Citado por DEL PADRE TOMÉ, Fabiana. Ob. cit. p.254.

Giuseppe CHIOVENDA ha expresado al respecto “(...) así como no existe un deber de contestar, igualmente no se puede hablar de *deber de probar*. Por esto, se denomina *carga de la prueba* a la relación jurídica que establece la actividad de generar pruebas en el proceso, ya que, en sus palabras, «es una condición para obtenerse la victoria, no un deber jurídico»⁹³.

David BLANKER en el marco del procedimiento administrativo indica respecto de la carga de la prueba que no existen peculiaridades en el procedimiento administrativo, puesto “que pesa sobre quien obtiene un beneficio o evita un perjuicio cuando el acto es favorable para el ciudadano, sobre él pesa la carga de la prueba; cuando el acto es desfavorable pesa sobre la Administración la carga de la prueba (...)”⁹⁴.

Estamos en desacuerdo con esta última posición, pues cuando la Administración se encarga de investigar la carga de probar recae exclusivamente sobre ella, aún si se trata de un beneficio para el administrado, está en el deber de probar que éste lo ha adquirido dentro del marco legal. Lo que BLANKER nos indica que cuando solicita un beneficio o evita un perjuicio el administrado debe acreditar que cumple los requisitos para gozar de aquellos; sin embargo, si ya fue concedido u obtenido, corresponde fiscalizar al ente y verificar el cumplimiento de dichos requisitos.

2.1.7.1.2 Las cargas dinámicas probatorias

Las clásicas teorías sobre la carga de la prueba son la estática; por la cual a quien le corresponde probar a quien afirma los hechos; la inversión de la carga, por el contrario, cuando por ley se establece que el demandado es quien le corresponde desvirtuar y le impone la responsabilidad de probar, y finalmente la reciente teoría dinámica de las cargas probatorias.

⁹³ Citado por DEL PADRE TOMÉ, Fabiana. Ob. cit. p.255.

⁹⁴ BLANQUER, David. Ob. cit. p.204.

Enrique FALCÓN respecto de este fenómeno procesal reciente, que actualmente ha sido incorporado en algunos ordenamientos procesales, la denominada “teoría de las cargas dinámicas”, que últimamente se ha ido cambiando “el criterio algo estratificado del proceso civil, dando flexibilidad a la carga de la prueba, no ya en función de elementos previos objetivos, sino de determinar sobre quién pesa los esfuerzos de probar en función de las posibilidades de producir la prueba”⁹⁵. Refiere el autor que esta teoría empezó a trascender a partir de casos de responsabilidad médica en los cuales la parte débil de la relación era el paciente y la carga estaba a cargo del profesional y ya no de la víctima. Ya hablando de nuestra legislación podemos señalar que esta teoría ha sido acogida en materia laboral, donde la parte débil es el trabajador y el empleador o ex empleador, el cual está en mejores condiciones de probar dado que conserva el acervo documentario, es en términos probatorios, es la parte más idónea para ofrecer los medios probatorios, por tanto la carga de probar puede serle impuesta eventualmente. El otro extremo corresponde a la inversión de la carga de la prueba, admitida en los procesos de alimentos, por ejemplo.

Recordemos que esta teoría tiene su nacimiento en Argentina, el jurista argentino Jorge Walter Peyrano relata que esta creación fue jurisprudencial, por cuanto en el año 1978 se produjo un caso de responsabilidad médica de una señora que acudió a un procedimiento de cirugía menor pero que terminó con la paciente muerta, judicializado el caso había imposibilidad de probar a los demandantes y el juez tuvo que invertir la carga de la prueba para poder fallar justa y razonablemente a favor de los deudos.

María de los Angeles GADEA, llama cargas probatorias dinámicas o compartidas, al respecto indica que “el *“onus probandi”* se independiza de

⁹⁵ FALCON, Enrique M. Ob. cit. T-1 p. 278.

enfoques *a priori*, del rol de actor o demandado en el proceso y de los tipos de hechos a probar para limitarse a indicar que la carga probatoria recae sobre aquél que se encuentre en mejores condiciones técnicas, de hecho o profesionales, para producir la prueba respectiva”⁹⁶.

El fundamento principal de esta doctrina señala la autora⁹⁷ es el deber de aportación que tienen las partes en el proceso, además de conducirse con lealtad, probidad y buena fe; de esta manera pueden contribuir a que se establezca la verdad y ello se vea reflejado en una sentencia justa. “El proceso debe ser lo suficientemente elástico como para amoldarse a las circunstancias donde es utilizado”⁹⁸ precisa finalmente.

Para hacer una distinción Gabriel HERNÁNDEZ VILLARREAL remarca, aludiendo a un jurista nacional indica:

En efecto — y en esto sigo la presentación que de la obra de Goldschmidt hace el profesor peruano Cavero Ruiz —, si el proceso no es una relación estática, sino un fenómeno dinámico cuya suerte dependerá fundamentalmente de las actividades de liberación de cargas y aprovechamiento de las no liberadas por el adversario, entonces lo que tenemos en frente es una visión liberal del proceso que, lejos de ser abominable, representa una conquista del pensamiento humanista⁹⁹.

Según la cita, el profesor alemán deja entrever que en un proceso dentro del sistema dispositivo, se produce un proceso dialéctico pero de carácter formal, en el cual las reglas de ataque y defensa deben estar claras y por tanto con

⁹⁶ GADEA, María de los Ángeles. Ponencia: Técnicas presuntivas al servicio de la justicia tributaria en las XXXVI Jornadas Tributarias en Argentina en Actualidad Impositiva. Disponible: <http://www.actualidadimpositiva.com/especiales/jornadas_tributarias_06/c2_Dra-Gadea.html> [Consulta 20 abril 2017]

⁹⁷ Ídem.

⁹⁸ Ídem.

⁹⁹ Citado por HERNÁNDEZ VILLARREAL, Gabriel y otros. (2013) Derecho procesal moderno: distintas versiones alrededor de esta disciplina, Editorial Universidad del Rosario. p.58.

límites establecidos para reglar esta “guerra”, por tanto lo que se pretende a través de la solución de este conflicto solo poder llegar a la verdad formal con una serie de reglas, donde la preclusión juega un rol importante, mientras que en un procedimiento público la libertad de prueba y la prueba reglada o tasada juega un rol importante, sobre todo la libertad de admisión de medios probatorios, dado que se rige por el sistema inquisitivo, en el cual la administración pública debe buscar la verdad “real”, por lo tanto debe agenciarse de todos los medios probatorios posibles. En ese sentido, la restricción del artículo 141° del C.T. resultaría siendo una restricción vulneratoria al debido proceso y al derecho a probar y se encuentra fuera de un proceso encaminado a encontrar la verdad, que tiene como encargo el ente público, que inclusive aplicando la teoría de las cargas dinámicas no admitiría un medio probatorio propuesto para cumplir su rol; encontrar la verdad.

El profesor DAVIS ECHANDÍA¹⁰⁰ refiere que existen peligros en asumir esta teoría, por cuanto una de las partes del litigio podría ser sorprendida con una prueba a la que no estaba explícitamente obligado asumir si es que así no lo ha considerado la ley pero sí el juez. Para ello debería correrse traslado a la otra parte para que formule sus observaciones y con este cuestionamiento se pueda luego valorar o no.

2.1.7.1.3 Carga de la prueba en el derecho procesal tributario

En el Derecho Tributario, la carga de la prueba siempre estará en el Estado, dado que es el órgano persecutor, fiscalizador, que actúa para determinar las omisiones de los contribuyentes, por tanto, se encuentra en la obligación de probar si desea sancionar o desconocer las obligaciones incumplidas de los contribuyentes.

¹⁰⁰ Citado por FALCON, Enrique M. (2003). Tratado de la Prueba. Editorial ASTREA de Alfredo y Ricardo de Palma. Ciudad de Buenos Aires. T-1 pp. 278-279.

DEL PADRE TOMÉ señala:

La existencia de la carga presupone un derecho subjetivo disponible, que puede o no ser ejercido, situación que no se verifica en la esfera tributaria, teniendo en cuenta que los actos de determinación y de aplicación de penalidades por el incumplimiento de obligaciones tributarias o de deberes instrumentales competen al Poder Público, de modo privativo y obligatorio, teniendo que hacerlo con base en los elementos comprobatorios del hecho jurídico y del ilícito tributario¹⁰¹.

Como bien lo remarca la autora antes citada, que la carga lleva consigo una obligación que, eventualmente puede no ser ejercida, pero tratándose del cumplimiento de deberes por parte del Estado, ello funciona de distinta manera, pues la administración tributaria no está en la situación de elegir el cumplir o no el probar, sino que se encuentra compelido por las normas de Derecho Público a probar las omisiones del contribuyente para posteriormente sancionarlo o determinarlo. En ese sentido José Souto Maior BORGES señala: “El Fisco, por lo tanto, tiene el deber – no la carga – de verificar la ocurrencia de la situación jurídica tributaria conforme ella se desarrolla en el mundo fáctico, con independencia de las llamadas pruebas pre-constituidas o presunciones de cualquier género. (...) Si el procedimiento administrativo tributario es, en principio, indisponible, en él no cabe la inserción de la categoría jurídica consistente de la carga”¹⁰².

MUÑOZ MACHADO, respecto a la carga de la prueba en el ámbito contencioso administrativo indica: “(...) se ha puesto de relieve cómo en el ámbito contencioso-administrativo la jurisprudencia se ha servido de las reglas del proceso civil, dándose casos de indefensión para el administrado cuando éste pretendía la revisión de la actuación administrativa, ya que se aplicaba el

¹⁰¹ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana. Ob. cit. p.264.

¹⁰² Citado por DEL PADRE TOMÉ, Fabiana. Ob. cit. pp.264-465.

principio de ‘la carga de la prueba incumbe al actor’, y dado que en este tipo de procesos quien resulta típicamente demandada es la Administración, se le eximía en la práctica de la carga de probar. El principio señalado se ha abandonado, realizándose una distribución de la carga de la prueba”¹⁰³. Se puede decir al respecto que esta práctica en nuestro país no se ha abandonado del todo, dado que en los procesos contenciosos administrativos se solicita que el Demandante, contribuyente, sea el que tenga que probar que la demandada, administración tributaria, es la que ha cometido el error o ha afectado sus intereses, así muchas veces se le solicita documentación que solo lo conserva la administración tributaria por tanto resultando de esta manera indefenso el administrado.

Elizabeth WHITTINGHAM GARCÍA al respecto señala: “Este principio general del derecho procesal se define como *onus probando incumbitactori*, en virtud del cual corresponde a la parte activa, llámese actor, peticionario, impugnante o recurrente, en quien radica el deber de probar los hechos en que se fundamenta su afirmación, en oposición a la del demandado o parte pasiva, que puede corresponder a la administración tributaria, al mismo contribuyente, a un tercero interviniente o vinculado al proceso, o a la parte demandada en el proceso contencioso tributario”¹⁰⁴. En el ámbito tributario no es distinto, con la salvedad que las limitaciones a esta carga de la prueba se aplica el principio dispositivo propio de procesos civiles, es decir conflictos particulares, cuando no debería limitarse el derecho a prueba y así cumplir con la capacidad de ofrecer los medios probatorios para alcanzar la verdad material.

En España, el art.105.1 de la LGT (Ley General Tributaria) recoge el principio de la carga de la prueba en la determinación de los tributos. SANCHEZ SERRANO indica al respecto, sobre esta norma precisamente: “En

¹⁰³ Citado por PÉREZ ARRAIZ, Javier. Ob. cit. p.58.

¹⁰⁴ WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth. Ob. cit. pp. 26-27.

los procedimientos tributarios se producen por un lado situaciones de deber, por parte de los particulares, que se concretan en la exhibición o entrega a la Administración de cierta documentación. Ahora bien, esta situación, más que una carga para el particular, constituye un auténtico deber cuyo incumplimiento es constitutivo, según el art. 203 de la LGT, de una infracción tributaria”¹⁰⁵. En esta relación el Estado le impone la carga de la prueba al administrado, por tanto, no resulta siendo una obligación simplemente en la que el administrado pudiera o no cumplir, sino que se trata de un auténtico deber impuesto que acarrea la imposición de sanciones o el desconocimiento de determinados créditos tributarios. Prosiguiendo con el autor citado nos indica que en esta relación “(...) se dan situaciones de potestad y deber, que se concretan en el requerimiento por parte de la Administración de justificantes y documentos o en la realización de actuaciones de comprobación e inspección. En base a esto, algunos autores han señalado que, teniendo en cuenta que en el procedimiento de aplicación de los tributos no hay una auténtica actividad probatoria, tampoco podrá hablarse de una auténtica carga de la prueba”¹⁰⁶.

La inversión de la carga de la prueba es aquel principio por el cual quien afirma algo no está en la obligación de probarlo, por lo general estos casos como dijimos anteriormente se presentan en el Derecho de Familia, en materia alimentaria, o en el Derecho Laboral, siendo la parte demandante la parte débil de la relación jurídica. De allí que SÁNCHEZ SERRANO señale: “Por ello, de admitirse la existencia de la carga de la prueba en el procedimiento de aplicación de los tributos, habría que señalar la existencia de un gran número de casos de inversión de la carga de la prueba”¹⁰⁷. Esta ya es una tendencia de la administración tributaria, pues empezaron con solicitar los datos por operación con terceros que obligaban a los administrados a informar,

¹⁰⁵ Citado por PÉREZ ARRAIZ, Javier. Ob. cit. p.64.

¹⁰⁶ Ídem.

¹⁰⁷ Citado por PÉREZ ARRAIZ, Javier. Ob. cit. p.69.

cargándole no solo la responsabilidad de brindar esta información sino además el costo del acopio de la misma y su remisión a la administración tributaria, sino que le imponen este tipo de obligaciones que pueden acarrear sanciones que no son producto de sus actividades u operaciones regulares sino que provienen de los deberes de colaboración . Y ya hablando específicamente en materia probatoria, se pretende interpretar lo antes descrito en contra del administrado, imponiéndole la carga de probar por algo que debería hacerlo la misma administración, que es además por el imperio de la ley quien imputa estas obligaciones, y también ella quien determina las infracciones y finalmente la que realiza las determinaciones.

2.1.7.1.4 El principio inquisitivo y la carga de la prueba

Como sabemos en materia probatoria se siguen diversos sistemas, entre los principales tenemos al inquisitivo y al dispositivo, por el primero la administración es la encargada del acopio de todos los medios probatorios, en consecuencia su accionar se enmarca a un descubrimiento de la realidad, de la verdad, mientras que en el sistema dispositivo la acción probatoria se realiza de parte con miras a probar su pretensión, es decir solo la verdad formal.

PÉREZ ARRAIZ nos dice: “Existe, según la mayoría de la doctrina, una conexión entre la carga de la prueba y el principio dispositivo. En el proceso civil rige el principio dispositivo o de controversia según el cual las partes, no sólo actúan por razón de oportunidad y conveniencia, sino que, a través de sus alegaciones, determinan el objeto del litigio y aportan las pruebas. En este tipo de procesos se busca la verdad formal”¹⁰⁸.

Sin embargo, en los procedimientos tributarios según los artículos 98.1; 118.c; y 147 de la Ley General Tributaria de España nos dice PALAO TABOADA que: “Tiene vigor el principio inquisitivo, o de investigación de

¹⁰⁸ PÉREZ ARRAIZ, Javier. Ob. cit. p. 60.

oficio, en los que se busca la verdad material, sin que haya que esperar a la actuación de las partes, y al margen de las pretensiones de la otra parte. Los derechos que entran en juego en dicho procedimiento son de carácter público e indisponibles, y en él rige el principio de legalidad según el cual, los tributos se deben aplicar sólo cuando se realicen los presupuestos de hecho que configuran su hecho imponible”¹⁰⁹. Esto corrobora que la administración tributaria debe buscar la verdad histórica, la material y para ello debe procurar por todos los medios posibles alcanzarla, puesto que se trata de determinar de la manera más certera las obligaciones sustantivas tributarias y porque estas actuaciones del Estado son propios del sistema inquisitivo.

Un aspecto que últimamente llama la atención es la facilidad con la que la administración tributaria impone responsabilidades que no tiene que ver con sus obligaciones sustanciales de los contribuyentes, como los deberes de información, lo que hace patente una distorsión de la función de la administración y determinación de los tributos, solo así se entiende que se pretenda atribuir la responsabilidad probatoria a los administrados y encima limitándolos, tratándolos como si estuviesen en el marco de un proceso civil o privado, así lo remarca PÉREZ ARRAÍZ: “La mentalidad privatista o civilista con que se ha tratado la carga de la prueba en el ámbito tributario ha supuesto que las respuestas que se han dado en esta materia hayan sido poco satisfactorias. Hay que tener en cuenta que, mientras que en el proceso civil son las partes las que prueban para el juzgador, en los procedimientos de aplicación de los tributos no hay un procedimiento entre partes”¹¹⁰. La naturaleza de un proceso en el que se va a determinar al administrado es de naturaleza pública, por lo tanto, no se pueden limitar los derechos de los administrados (eventualmente imputados por una infracción tributaria) como si se tratase de

¹⁰⁹ Citado por PÉREZ ARRAÍZ, Javier. Ob. cit. p.60.

¹¹⁰ *Ibíd.* p. 61.

un proceso civil, en el cual existe una disputa, una lucha de pretensiones y en donde por el principio dispositivo deben limitarse en etapas preclusivas y a determinados medios probatorios admitidos legalmente, en nuestro caso no debiesen existir tales límites dada la naturaleza del proceso de carácter público y por el interés público mismo del Derecho Tributario.

2.1.8 APRECIACIÓN O VALORACIÓN DE LA PRUEBA

El apreciar o valorar una prueba no es otra cosa que la operación intelectual a través de la cual el juzgador establece la eficacia de las pruebas actuadas en el proceso. Esta operación consiste en evaluar si los hechos y afirmaciones alegados han sido corroboradas por las partes.

Enrique FALCÓN define a apreciar del siguiente modo: “consiste en poner precio a algo, y desde el punto de vista del proceso significa establecer ‘cuánto vale la prueba’, es decir, qué grado de verosimilitud presenta la prueba en concordancia con los hechos del proceso”¹¹¹. Dentro de todas las clases de valoración de la prueba: prueba tasada, prueba libre, prueba mixta, encontramos un moderno desarrollo en la sana crítica, que según SENTIS MELENDO¹¹² nadie ha podido definir, aun buscando doctrina, legislación y jurisprudencia, sin embargo es mayoritariamente utilizada esta forma de apreciación.

2.1.8.1 La valoración de la prueba en sede administrativa

En materia judicial se han establecido sistemas de valoración de la prueba, los mismos que no se aplican con la misma apertura en materia administrativa y por ende en materia tributaria. Pues para esto, la ley debe fijar de qué forma se valorarán los medios probatorios, es decir se debe recurrir a aquello que se denomina “prueba tasada”. Dependiendo del sistema jurídico donde se encuentre, por ejemplo, en España, BLANQUER manifiesta que existe una

¹¹¹ FALCON, Enrique M. Ob. cit. T-1 p. 546.

¹¹² Ibídem. pp. 565-566.

libre valoración de las pruebas, ilustra ello con la Sentencia del Tribunal Supremo Español de 27 de febrero de 1980: “La Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común no contiene una regla expresa sobre cómo deben valorarse las pruebas. Ante ese silencio del Legislador, no existe fundamento expreso para defender la valoración tasada o privilegiada de determinados medios de prueba, por lo que resulta razonable sostener la vigencia del principio de libre valoración de las pruebas con arreglo a las reglas de la sana crítica”¹¹³.

A continuación, vamos a pasar revisión a los principales sistemas de valoración de la prueba, de la mano del tratadista español Enrique FALCÓN¹¹⁴.

2.1.8.2 Las reglas de la sana crítica

Estas reglas son aplicables a diversas áreas del Derecho, sin embargo, es el Derecho Procesal Civil en el que ha encontrado su mayor desarrollo y teorización y que es predominante su aplicación, por lo que conviene dar un esbozo a sus reglas:

a) Primera regla: Los hechos alegados en tiempo y forma.-

Según esta regla solo se deben probar aquello que se ha ofrecido en su oportunidad y en la forma que ha sido ofrecido, de modo que aquello que no ha sido alegado no puede ser materia de probanza.

b) Segunda regla: Los hechos controvertidos.-

Según esta regla solo es susceptible de ser probado aquello que se discute, puesto que aquello que no ha sido negado por la otra parte no merece prueba al no ser relevante o no ser necesario. Entonces, permite enfocarse en lo trascendente para la decisión.

¹¹³ Citado por BLANQUER, David. Ob. cit. p.209.

¹¹⁴ FALCÓN, Enrique M. Ob. cit. pp. 574-587.

c) Tercera regla: La prueba tasada.-

Según se trate la legislación, existe en el orden normativo determinados medios probatorios a los que la ley les asigna un valor específico. Y como regla general se aplica la prueba tasada en primer lugar y luego las restantes.

d) Cuarta regla: Ordenamiento estático de los medios probatorios.-

Esto tiene que ver con la fiabilidad de los medios probatorios, es decir que según esta regla se debe privilegiar a aquellos medios probatorios que causen más convicción en cuanto a que generen mayor credibilidad en el juzgador, de modo que los medios probatorios se deben ordenar en función a su fiabilidad y certeza, ese orden estático debe establecerse.

e) Quinta regla: La faz dinámica de los medios, el medio idóneo.-

Esta regla tiene que ver con las alegaciones de las partes y los medios probatorios ofrecidos, aquí entra la labor del juez para establecer qué medios son los idóneos, es decir adecuados para probar las alegaciones, no admitiendo aquellos que no generen convencimiento por su falta de pertinencia o idoneidad para acreditar las alegaciones o hechos.

f) Sexta regla: Las pruebas en su conjunto.-

Cada medio tiene un propósito específico en el debate, por lo que cumplen una finalidad específica, pero siendo una pluralidad puede llevar a atomizar los medios probatorios, por lo que se requiere que se valoren en conjunto y no aisladamente para generar mayor convicción en el juzgador.

g) Séptima regla: Las presunciones como amalgama.-

Por esta regla si el juzgador no tiene la convicción suficiente a pesar de los hechos alegados y acreditados debe recurrir a las presunciones para establecer su convencimiento o mejorar en todo caso, siendo ello complementario.

h) Octava regla: La duda y la carga de la prueba.-

Diversos problemas se presentan una vez que han sido actuados los medios probatorios, uno de ellos es que los medios probatorios no sean suficientemente convincentes para generar un convencimiento en el juzgador, llevando la resolución del caso a un estadio de duda. En este caso por esta regla, debe triunfar aquel sobre el cual no pesa la carga de la prueba. Claro que es la legislación la que puede regular esta duda, siendo en lo penal el más claro ejemplo.

i) Novena regla: La persuasión y la argumentación.-

Un deber de todo juez es el de motivar sus decisiones, para ello debo seguir pasos lógicos que lo lleven a demostrar que la decisión tomada corresponde a los medios probatorios que le han generado certeza, para ello debe exponer en la sentencia los procedimientos que lo han llevado a tener tal tipo de razonamiento considerando varios factores en el curso del proceso.

2.1.8.3 Tarifa legal probatoria

También denominada prueba tasada. El asignarle un valor o peso específico a un medio de prueba es conocido como la valoración por tarifa, por esta solamente se puede probar determinadas situaciones en base a una determinada prueba no admitiendo otra que no sea la exigida por ley. WHITTINGHAM GARCÍA señala que en este tipo de la valoración las reglas están reguladas por imperativos legales que obligan a ser tenidos en cuenta por las partes, “(...) por quien configura la prueba o por quien la pretende hacer valer, es decir, cuando la ley previó una prueba específica para probar determinado hecho, y si esa prueba no existe en el proceso no caben otras apreciaciones subjetivas; o porque la ley exige ciertas circunstancias especiales de modo, tiempo o lugar en que

debe ser practicada o aportada esa prueba o dispone expresamente su inadmisibilidad para probar ciertos hechos”¹¹⁵.

En materia tributaria abundan las pruebas a las que la legislación le asigna un valor específico y su calidad de la misma, dado que para hacer posible la determinación de la deuda o infracción sobre base objetiva, es así por ejemplo se tiene que las actas de comiso tienen calidad de prueba plena, las cuales no pueden ser desvirtuadas por otra causal que no sea la incoherencia detectada en la confección de la misma, así como estas actas tenemos otras de diversas intervenciones que realizan los funcionarios de la Sunat.

La autora citada dice algo que nuestro Código Tributario reproduce, que es la inadmisibilidad del medio probatorio si este no es admitido como tal por este mismo cuerpo normativo, nos señala la tratadista colombiana: “Implica que si la ley exige un medio de prueba específico para la comprobación del hecho objeto de demostración en el proceso tributario, no se admitirá ningún otro medio de prueba y que el juicio de valoración se limitará a declarar la inconducencia de la prueba, prescindiendo de apreciaciones subjetivas”¹¹⁶. Diversas resoluciones tributarias han declarado en ese sentido sobre los medios probatorios presentados por los administrados, no importa si es que estos medios probatorios podían desvirtuar realmente una imputación, lo que si prevalece es la taxatividad sobre los mismos con los que actúa la administración tributaria.

2.1.8.4 Libre valoración de la prueba

El sistema de libre valoración de la prueba ha ganado consenso contemporáneamente, tanto doctrinal como legislativamente, así lo manifiesta Antonio DELLEPIANE: “La tendencia actual, en todas las legislaciones, es en

¹¹⁵ WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth. Ob. cit. p. 37.

¹¹⁶ Idem.

el sentido de la libertad dejada al juez para la apreciación del valor o fuerza de la prueba. Hay quien opina que la libertad debe ser absoluta. En esto, como en todas las cosas, lo prudente y sabio es sin duda, colocarse en un término medio razonable”¹¹⁷. El autor citado enfatiza que debe ponerse en el justo medio aristotélico, para permitir al juez decidir libremente con ajuste a las reglas. Así, señala “Entre sofocar la conciencia del juez bajo una multitud de reglas, muchas de ellas de dudoso resultado, y dejarlo en absoluto librado a su propia inspiración y criterio, hay, evidentemente, un término medio racional; el que consiste en preceptuar ciertos principios, universalmente aceptados por su carácter de fijeza y por la posibilidad de su demostración científica, dejando, sin embargo, en definitiva, al magistrado el derecho para formarse su propia convicción”¹¹⁸.

En efecto, el sistema de libre valoración pone la responsabilidad en el juzgador, para que éste de acuerdo a su capacidad intelectual, conocimiento del caso y perspectiva del Derecho, valore los medios probatorios y forme su convicción y con ello su decisión.

WHITTINGHAM GARCÍA detalla las operaciones que realiza el intérprete y aplicador y al respecto dice:

(...) consiste en una operación mental donde el operador jurídico, basado en sus conocimientos, experiencia y especialidad valora de manera libre y objetiva cada uno de los medios de prueba allegados al proceso y mediante un análisis lógico establece la mayor o menor credibilidad que ellos ofrecen; analiza la congruencia de las pruebas frente a los hechos objeto de comprobación, o *tema de la prueba*; las circunstancias de tiempo, modo y lugar, que incidieron en la ocurrencia

¹¹⁷ DELLEPIANE, Antonio. (2011) Nueva teoría de la prueba. Editorial Temis. Décima edición. Bogotá Colombia. p.34.

¹¹⁸ Ídem.

de los hechos, o que hacen parte de ellos, según la norma aplicable; y a través de dicho análisis llega al convencimiento de la realidad de los hechos, según la capacidad demostrativa que pueda asignarse a cada prueba¹¹⁹.

Esto no debe confundirse con una simple apreciación, o en forma intuitiva, con poco conocimiento del caso o poca información. VANNINI al respecto señala que “el libre convencimiento del juez no debe entenderse en el modo sentimental de una pura voz del alma tranquilizadora de la conciencia de ese juez”¹²⁰.

David BLANQUER a este respecto dice que en el procedimiento administrativo tributario debe regir este sistema sin embargo a algunos medios probatorios se les asigna un valor específico: “(...) rige el principio de libre valoración con sujeción a las reglas de la sana crítica, pero lo cierto es que en el seno del procedimiento hay medios probatorios que de hecho tienen una valoración tasada (al establecerse la ficción de certeza de algunas actas confeccionadas por funcionarios públicos)”¹²¹.

En materia tributaria no debieran admitirse limitaciones ni a la introducción de medios probatorios ni a la valoración, encontrando a la libre valoración de la prueba como el sistema más idóneo para poder encontrar la verdad material que es propia de un proceso inquisitivo como es el administrativo tributario, dado que no está en juego el interés particular sino público.

Con referencia a nuestro estudio, María RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN nos dice: “En el marco del Derecho Tributario, tanto al órgano administrativo encargado de la aplicación del derecho, como, en su caso, al juez encargado de

¹¹⁹ WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth. Ob. cit. p. 41.

¹²⁰ Citado por SENTIS MELENDO, Santiago (1979) La prueba – Los grandes temas del derecho probatorio. Ediciones Jurídicas Europa-América. Buenos Aires. p.269.

¹²¹ BLANQUER, David. Ob. cit. p.202.

revisar la legalidad de la decisión administrativa, se les impone la exigencia jurídica de decidir según la verdad. Ello, en la medida en que el objeto de este proceso decisonal lo constituye el presupuesto de hecho de la ley tributaria”¹²², es decir, tal como nos dice A. XAVIER: “*el hecho tributario en su existencia histórica, de cuya verificación la ley hace depender la pretensión tributaria.* Esta verificación tiene lugar primaria y primordialmente en el procedimiento tributario, que se dice, por tanto, de tipo inquisitivo y orientado al descubrimiento de la verdad material”¹²³. Por ello mismo no debiera existir ninguna limitación en admitir y valorar todos los medios probatorios en sede tributaria, puesto que el objetivo es el descubrimiento de la verdad material y ello solo se logrará admitiendo todos los medios probatorios, independientemente de su naturaleza y de su oportunidad en su presentación y admisión.

2.1.8.5 Mixto.-

Finalmente encontramos el sistema mixto. PÉREZ ARRAIZ hace referencia al ordenamiento jurídico procesal español: “(...) se puede hablar de un sistema mixto, en el que, según los casos, se aplica la prueba tasada o la prueba libre”¹²⁴. FERNÁNDEZ URZAINQUI nos dice que: “Si bien, para algunos autores, nos encontramos con un sistema en el que más que existir pruebas tasadas y libres, rige el principio de libre valoración, existiendo también casos de prueba tasada”¹²⁵.

Coincidimos con los autores antes mencionados en el hecho de que, por tratarse la finalidad del proceso administrativo tributario de naturaleza público debieran admitirse todos los sistemas, en cuanto ello signifique la

¹²² RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María. Ob. cit. p.203.

¹²³ Citado por RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María. Ob. cit. p.203.

¹²⁴ PÉREZ ARRAIZ, Javier. Ob. cit. p.90.

¹²⁵ Citado por PÉREZ ARRAIZ, Javier. Ídem.

determinación de la verdad material, es decir la verdad “real”, pues cualquier otra va a significar un desmedro para el contribuyente, que es la parte débil en el conflicto con la administración tributaria.

2.1.8.6 Reglas legales de valoración versus libre valoración de la prueba

Una discusión se ha instalado a nivel doctrinario: si es posible probar lo mismo con los sistemas basados en reglas o con el sistema de libre valoración. A esta discusión se suma PUGLIESE quien nos dice: “Otro tanto hay que decir con respecto a la aparente contradicción entre el principio inquisitivo que orienta toda la disciplina procesal y procedimental tributaria (...) y la institución de la prueba legal, pues en realidad una completa incompatibilidad entre ambas entidades sólo puede afirmarse, propiamente, en aquellos supuestos en que el principio inquisitivo está presente de forma rígida y pura, como en el proceso penal, en cuyo caso no es concebible otro régimen de valoración de la prueba que no sea el de la libertad de valoración”¹²⁶.

El proceso administrativo tributario, en el plano de la investigación es ciertamente una especie de derivación del proceso penal, por tanto, como señala PUGLIESE las reglas aplicables en la valoración en los procesos penales no son completamente equiparables a los procesos administrativos, pues la libertad de valoración es amplia y plena en el proceso penal, dado que el valor que se busca proteger es el de la libertad, que luego de la vida es el valor más importante. Sin embargo, no menos importante viene a ser el patrimonio de las personas, y siendo que ambos tienen finalidades públicas le son aplicables ampliamente la libre admisión de las pruebas y asimismo la libre valoración, sin más límites que la propia Constitución. Por ello, nuestra tesis sobre los medios probatorios en cuanto a su admisión y admisibilidad es que sea lo más libre posible.

¹²⁶ Citado por RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María. Ob. cit. p.206.

2.1.9 LA ACTIVIDAD PROBATORIA Y SUS LIMITACIONES EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

En nuestro ordenamiento jurídico el derecho de ofrecer pruebas en la actividad probatoria del procedimiento Contencioso Tributario cuando su origen se encuentra en un procedimiento de fiscalización y determinación tiene carácter preclusivo, pues el Código Tributario, como se señaló, ha establecido la limitación de los medios probatorios a admitirse en dichos procesos contenciosos, esta consiste en que si hubiesen sido requeridos durante el proceso de verificación o fiscalización y no hubiesen sido presentados y/o exhibidos por los administrados, éstos ya no son admitidos en el procedimiento contencioso tributario, y este tipo de limitaciones se extiende a los tipos de medios probatorios a ofrecerse o actuarse en esta fase, los cuales únicamente deben ser los “documentos, la pericia y la inspección”. Sin embargo si se observa la naturaleza probatoria en la Administración Pública, que se supone son integrantes los procedimientos tributarios, lo que se pretende es encontrar la verdad material y el administrado tiene derecho a contar con la garantía de poder exponer razones, de ofrecer y producir pruebas sin restricciones, como sucede en cualquier proceso o procedimiento que se encuentra enmarcado en el Derecho Público, lo que, como se verifica, no ocurre en materia tributaria, pues se han enfatizado las restricciones antes que una apertura a favor de la “verdad objetiva”.

El núcleo de nuestra investigación se basa en cuestionar la limitación respecto de los medios probatorios, tal como está regulado en el artículo 141° sobre medios la inadmisibilidad de los medios probatorios extemporáneos, el cual tiene, además, otras connotaciones:

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 y/o

exhibido, salvo que el deudor tributario **pruebe**¹²⁷ 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 bancaria o financiera por dicho monto (...).”

Esta disposición le impone al contribuyente impugnante la obligación de “probar” por qué no pudo ofrecer un medio probatorio oportunamente. Estas estipulaciones normativas son restrictivas y lesivas al debido proceso y específicamente al derecho a probar, pues le impone al administrado una carga probatoria adicional, de la cual dependerá de la admisión del medio probatorio y quizás el resultado del procedimiento.

Estas limitaciones para ofrecer y actuar medios probatorios en el Procedimiento Contencioso – Tributario, vulneran el derecho a la libertad de prueba, que es una manifestación del debido proceso y por extensión del “debido procedimiento administrativo”, que tienen los administrados, contribuyentes en este caso, principio que ha sido consagrado en la Ley de Procedimientos Administrativos General, 27444, el que comprende el derecho a exponer argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en Derecho, pero ello solo es posible admitiendo los elementos necesarios para que el juzgador/decisor los tenga para alcanzar la verdad, pero las restricciones impuestas en las normas tributarias contravienen esta aspiración.

Un claro ejemplo de la limitación arriba descrita llevada a nivel del Tribunal Fiscal, fue un caso de los tantos, que este ente resolvió en la RTF N° 770-2-2000: Que el 28 de octubre de 1997, la recurrente presentó ante la Administración, el escrito N° 12844, comunicando que fue objeto de fiscalización el día 15 de octubre y que en este proceso solo presentó algunas

¹²⁷ El resaltado es nuestro.

boletas y facturas “que tenía a la mano”, y que el día 20, fecha en la que se firmó el cierre de requerimiento, se constituyó en las oficinas de auditoría y le hicieron conocer que ya se había calculado la deuda tributaria, sin embargo, en tal ocasión tampoco adjuntó comprobante alguno; (...) en consecuencia no procede que en esta instancia se admitan las pruebas ofrecidas por la recurrente; (...)”¹²⁸. Este caso citado por la doctrina nacional no es aislado, sino que se trata de una conducta uniforme del máximo ente resolutorio en materia tributaria, dado que solo realizó una interpretación meramente positivista, basándose exclusivamente en la norma tributaria y no en normas más generales como la Ley de Procedimiento Administrativo General y ni siquiera la Constitución. El tratadista nacional, Joy Millones SÁNCHEZ SANTOS respecto de esta sentencia citada en su trabajo nos dice: “Así, aplicando las disposiciones específicas del Código Tributario, el Tribunal Fiscal nos expresa en su pronunciamiento que el derecho a probar en el procedimiento contencioso-tributario-a diferencia del informalismo y la persecución de la verdad material inherentes al procedimiento administrativo general-, está regulado de tal manera que solo puede ser ejercido en determinados momentos, luego de los cuales los medios probatorios no pueden ser admitidos, actuados ni valorados, salvo taxativas y excepcionales situaciones (...)”¹²⁹.

Como se sabe, una de las características más importantes del procedimiento administrativo es el Principio del Informalismo, sin embargo, en los procedimientos tributarios se aplica en contrario la formalidad, por lo tanto, ésta viene a resultar restrictiva para el administrado por cuanto resulta siendo una cortapisa para ejercer adecuadamente sus derechos y principalmente para

¹²⁸ Citado por SÁNCHEZ SANTOS, Joy Millones; artículo denominado “La prueba extemporánea en el procedimiento contencioso-tributario, Su regulación y jurisprudencia del Tribunal Fiscal”. BARDALES CASTRO, Percy y otros. La prueba en el Procedimiento Tributario. Guía Práctica N° 05 Diálogo con la Jurisprudencia, Primera Edición abril 2011. Editorial Gaceta Jurídica. pp.44-45

¹²⁹ *Ibíd.* p.45.

alcanzar la verdad, que es de interés para el contribuyente que ha sido fiscalizado, determinado eventualmente ejecutado por la administración tributaria.

En lo que respecta de la investigación que nos convoca, vemos que esta conducta es recurrente a lo largo de su existencia, desde la Dirección General de Contribuciones hasta la actual Sunat. Todos los códigos han sido restrictivos de los medios probatorios y en consecuencia han resultado siendo limitativos y hasta eventualmente los procesos han tenido un destino confiscatorio al ejecutarse las medidas cautelares.

2.1.10 El principio de preclusión en materia probatoria

La actividad probatoria se inscribe dentro de un conjunto de reglas que obedecen según su contexto a un determinado sistema probatorio, pues existen varios sistemas probatorios¹³⁰ en diversas áreas procesales, y el sistema que se ha acogido para los procedimientos contenciosos tributarios es el de preclusión.

A decir de Enrique FALCÓN: “Preclusión y unidad de vista” constituyen dos modelos del proceso que se reflejan posteriormente en la prueba, tanto en su producción como en su resultado. Pues uno implica un conjunto de estadios limitados y el segundo toma al proceso como un conjunto.

La existencia de etapas, estadios o compartimentos (sub sistemas) del proceso nos lleva al llamado ‘principio de preclusión procesal’, que en realidad debe llamarse ‘sistema de preclusión’. Enrico LIEBMAN señala que “por preclusión se entiende la pérdida o extinción del derecho de cumplir un acto

¹³⁰ Sistemas Probatorios:

- a) El sistema por audiencias versus los sistemas escritos y orales tradicionales de vista de causa.
- b) El sistema de Declaración versus el sistema de documentación.
- c) El sistema de preclusión versus el sistema de unidad de vista.
- d) El sistema de concentración versus el sistema de diversidad.
- e) El sistema de continuidad versus el sistema discontinuo.
- f) El sistema de intermediación versus el sistema de delegación.
- g) El sistema dispositivo, inquisitivo y mixto.

procesal debido: 1) a la decadencia del término; 2) a la falta de ejercicio del derecho en el momento oportuno, cuando el orden legalmente establecido en la sucesión de las actividades procesales importa una consecuencia tan grave; 3) la incompatibilidad de una actividad ya cumplida, y 4) al hecho de haber ejercido una vez el derecho”¹³¹.

Y el sistema de proceso con unidad de vista es característico de muchos sistemas orales, aunque no está excluida totalmente de los procesos escritos. Hugo ALSINA al respecto dice que: ‘en algunas legislaciones la relación procesal no se desenvuelve por secciones y estadios, de tal manera que puede alegarse hechos nuevos y producirse nuevas pruebas hasta que el tribunal declare suficientemente instruida la causa y llame autos para sentencia. Así la Ordenanza Procesal alemana dispone que los medios de ataque y defensa (excepciones sobre el fondo, reconvencción, réplicas, etc.) podrán hacerse valer hasta la terminación de la audiencia en que se pronuncien sentencia; también hasta ese momento podrán las partes ofrecer prueba, y aun en segunda instancia podrán alegarse hechos nuevos y proponerse prueba sobre éstos’¹³². Siendo el Proceso penal oral característico como modelo de unidad de vista.

REYNALDO BUSTAMANTE ALARCÓN señala que “el Principio de Oportunidad o de preclusión – también llamado de eventualidad – es una de las expresiones del sistema publicístico que inspira todo el íter del proceso o del procedimiento. Exige que los actos procesales sean ejecutados en las etapas procesales señaladas por el ordenamiento, pues de lo contrario se perdería el derecho a realizarlos o, en cualquier caso, su ejecución no tendrá ningún valor”¹³³.

¹³¹ Citado por FALCON, Enrique M. Ob.- cit. pp. 233-234.

¹³² Citado por FALCON, Enrique M. Ob. cit. p. 234.

¹³³ BUSTAMANTE ALARCON Reynaldo. (2001). “El Derecho a Probar como elemento esencial de un proceso justo”. ARA Editores. Primera Edición. Lima Perú. p. 224.

Juan MONROY GÁLVEZ a su turno dice que el principio de preclusión exige que los actos procesales deban ser ejecutados en las correspondientes etapas procesales, pues no hacerlo, “se perderá el derecho a realizarlos o, en cualquier caso, su ejecución no tendrá ningún valor.

Como el transcurso del plazo cancela la oportunidad de realizar el acto procesal válidamente en fecha posterior (...)”¹³⁴.

ISIDORO EISNER al respecto dice:

El principio de preclusión, entonces nos enseña que el acto, la facultad, no ejercida en el momento debido, caduca. Se pierde; y se pierde por su no ejercicio. O ejercido, no se puede practicar o mejorar. La preclusión es como una compuerta, una exclusiva (...). Y bien, la preclusión, como un cierre hermético, mantiene y respeta lo que ya está adentro pero no deja entrar fuera de tiempo lo que no pudo entrar; ni permite revisar, luego del momento debido, lo que ya está resuelto o lo que ya está cumplido. Es una compuerta que solo admite marchar hacia delante pero no volver atrás¹³⁵.

Giuseppe CHIOVENDA por su parte, entiende por preclusión a “la pérdida, o extinción o caducidad de una facultad procesal, que se produce por el hecho: a) o de no haberse observado el orden señalado por la ley para su ejercicio, como los términos perentorios o la sucesión legal de sus actuaciones o de las excepciones b) o por haberse realizado un acto incompatible con la intención de impugnar una sentencia; c) o de haberse ejercitado ya una vez válidamente la facultad (conservación propiamente dicha)”¹³⁶.

¹³⁴ MONROY GÁLVEZ, Juan. (1996) Introducción al Proceso Civil. Editorial Temis – Belaunde & Monroy. Santa Fe de Bogotá – Colombia. p.106.

¹³⁵ Citado por BUSTAMANTE ALARCON Reynaldo. Ob. cit. p. 224.

¹³⁶ Citado por MONROY GÁLVEZ, Juan. Ob. Cit. p.106.

En el ámbito probatorio, se han diseñado los procedimientos de tal manera que el principio de preclusión se ha convertido la regla predominante, impidiendo que los medios probatorios sean incorporados o admitidos en etapas distintas a las establecidas y cerrando la posibilidad de hacerlo en etapas diferentes.

Doctrina mayoritaria nos refiere BUSTAMANTE ALARCÓN¹³⁷ señalan que la aplicación de este principio en el Derecho en general tiene por objetivo impedir que se sorprenda al adversario con medios probatorios propuestos a última hora y que por ende no alcance a cuestionar, o de igual modo que se propongan cuestiones sobre las cuales no se pueda ejercer en forma eficaz el derecho de defensa. El incumplimiento del principio de preclusión tiene como resultado la pérdida de oportunidad para ofrecer medios de prueba, y “conforme con la **doctrina de los actos propios**, la parte que estuvo legitimada para proponerlos y no los ofreció será el causante de su propio perjuicio”¹³⁸.

Este principio, prevaleciente en los procesos civiles particulares, sin embargo, está lejos de ser una garantía de la defensa de ambas partes, cuando hablamos del proceso contencioso tributario este tipo de garantía poco tienen que ver con “la otra parte”, puesto que no hay otra parte sino que está la administración tributaria como juez y como parte, por lo tanto es la misma que solicitó determinado medio probatorio y es la misma que no admite el mismo si es que no se puede probar que la omisión de su presentación no se debió al administrado en tanto contribuyente. Por lo tanto, aquella justificación para impedir la presentación de los medios probatorios extemporáneos que se basan solo en que no se debe sorprender a “la otra parte” a último minuto no es tan cierta puesto que la otra parte es la administración tributaria quien tiene en sus

¹³⁷ BUSTAMANTE ALARCON Reynaldo. Ob. cit. pp. 227-228.

¹³⁸ Citado por BUSTAMANTE ALARCON Reynaldo. Ob. cit. p. 228.

manos todos los elementos para comprobar la verdad o falsedad de los medios probatorios presentados extemporáneamente, es más se encuentra en condiciones de incorporar dichos medios probatorios de oficio, con lo cual no solamente se estaría acercando a la verdad material sino sobre todo estaría realizando el valor más importante del Derecho, la justicia.

Marina GASCÓN ABELLÁN respecto de estas exclusiones de la prueba señala que las disposiciones que norman la prueba están orientadas a la preservación de valores jurídicos, los que están muy vinculados a la cultura jurídica del sistema en el que están inmersas. Por lo que “(...) la intensidad y el alcance de la regulación puede variar de sistema en sistema. Sin embargo, precisamente por ese fundamento o vínculo axiológico de las reglas sobre prueba, cabe observar que los ordenamientos que se inspiran en una misma cultura jurídica, y por consiguiente auspician y promueven los mismos valores, tienen a reproducir limitaciones y restricciones probatorias semejantes”¹³⁹.

En este punto, cabe señalar que la atmósfera cultural y procesal en nuestro país aún no ha permeado los procesos contenciosos tributarios, en los cuales todavía se tiene la perspectiva fundacional de la administración tributaria, Sunat, período en el cual también se dieron las principales normas impositivas, las cuales básicamente han mantenido sus estructuras básicas, así como el Código Tributario, el cual ha mantenido su estructura mayoritariamente y con ello las normas restrictivas.

2.1.11 Las exclusiones relacionadas con la teoría de los hechos nuevos

En la doctrina nacional, un autor que ha tratado con amplitud el tema de las exclusiones relativas a hechos nuevos es Reynaldo BUSTAMANTE ALARCÓN¹⁴⁰ el cual señala, que si bien es cierto que una aplicación ciega del

¹³⁹ GASCÓN ABELLÁN, Marina. (2012) Cuestiones probatorias. Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho. N° 61. Editorial Universidad Externado. Bogotá Colombia. p.133.

¹⁴⁰ BUSTAMANTE ALARCON Reynaldo. Ob. cit. p.226.

principio de preclusión podría generar la emisión de decisiones injustas, considera la existencia de excepciones a este principio, las cuales están relacionadas con la teoría de los hechos nuevos y la búsqueda de la verdad jurídica “objetiva”. Vamos a dar un repaso de lo que ha expuesto dicho autor.

La teoría de los hechos nuevos se encuentra vinculada a que es necesario permitir que las partes acerquen al juzgador toda la información que sea posible, para que se resuelva la controversia. En esencia se trata de la posibilidad de introducir hechos que no fueron alegados en los actos de postulación (como la demanda o contestación), siempre que cumplan con determinados requisitos o características. En este sentido cuando un contribuyente no ha podido cumplir con reunir todos los elementos solicitados por la administración tributaria, en aplicación de esta teoría debería permitírsele incorporar dichos elementos no obstante la presunción negativa de la administración tributaria, la cual se basa única y exclusivamente en la desconfianza, no obstante ella, la administración tributaria puede contradecir dicha incorporación si según su criterio no contiene un carácter veritativo o no tiene la calidad para enervar lo afirmado por la administración tributaria.

El comerciante, en tanto en su calidad de contribuyente, no necesariamente actúa de mala fe como presume, siempre o casi siempre, la administración tributaria, que en el fondo es el principal fundamento de establecer este tipo de limitaciones, sino que en realidad a veces los hechos nuevos que se pretenden incorporar al séquito del proceso efectivamente aparecen después de la posibilidad legal de hacerlo, quedando inerte el contribuyente por esta restricción.

Pero qué debemos entender por “hecho”?, dice HUGO ALSINA¹⁴¹ que, por ‘hecho’ debemos entender todo acontecimiento, dato o circunstancia que

¹⁴¹ Citado por BUSTAMANTE ALARCON Reynaldo. Ob. Cit. p. 229.

tenga trascendencia jurídica, por lo que no sólo comprende los denominados ‘hechos jurídicos’ (es decir, aquellos que constituyen, impiden, transforman o modifican, o extinguen relaciones o situaciones jurídicas) sino también los hechos simples o ‘motivos’ que sirven para demostrar la existencia de aquellos. Y en materia tributaria generalmente son este tipo de hechos que corroboran los actos del contribuyente.

Pues bien, para que un hecho sea calificado como nuevo y pueda ser admitido a un proceso o procedimiento, debe cumplir con los siguientes requisitos:

Siguiendo a ALSINA:

En primer lugar, debe tener **relación** con la cuestión que se ventila y una considerable **relevancia jurídica** para la decisión que se tome en la solución o prevención del conflicto de intereses o en el levantamiento de la incertidumbre jurídica. Por consiguiente, no basta que tenga una relación remota, sino que su trascendencia debe ser tal que pueda influir en la decisión que tome el juzgador. (...) En segundo lugar, **no debe importar un cambio o variación de la litis**, pues de lo contrario puede ocurrir que el sujeto que no introdujo el hecho nuevo, y se vea afectado con su incorporación, no tenga la oportunidad real de desvirtuarlo, o que el proceso se desnaturalice sea en su desarrollo procedimental o en el contenido de la decisión que lo resuelva¹⁴².

En este caso evidentemente se trata de un respeto del principio de congruencia, pues el hecho nuevo o “aparecido” debe estar referido a aquellos que se encuentran en discusión, es poco probable en materia contenciosa tributaria pueda hacer variar el tipo de proceso, siendo aún la administración tributaria juez y parte en el mismo.

¹⁴² Ídem.

Como último requisito, el hecho de ser calificado de nuevo, agrega ALSINA ‘Debe haber ocurrido con posterioridad a la contestación, o siendo anterior, haber llegado recién entonces a conocimiento de la parte que lo invoca’¹⁴³.

Este requisito es esencial para incorporar un nuevo hecho para acreditarlo con posterioridad a su requerimiento, la posibilidad de no poder contar en un momento determinado con éste, pues en materia tributaria no ocurre tanto que los hechos no hayan sido conocidos sino que conociéndose no se pueden acreditar el documento con el que se podría comprobar tal o cual afirmación no se encontraba al momento en que fue requerido, es común que determinados contratos suscritos por prestaciones de servicios no sean encontrados o comprobantes de pago que hayan sido girados por sus proveedores no hayan sido recepcionados físicamente, es común práctica hoy en día remitir antes estos comprobantes a través de correos electrónicos previamente escaneados y muchas veces físicamente no han llegado a la contratante, muchas veces no se ha preocupado por recabar el original o si lo ha reiterado pero a veces entre la negligencia de uno y otro dicho comprobante no llega a la empresa y luego es requerido por la administración tributaria en su fiscalización desconociendo la operación determinando una deuda y multando al contribuyente, quien obviamente reclamará y esperará que se llegue a encontrar dicho comprobante, y aparece dicho documento pero luego de la reclamación, sin embargo por haber sido requerido en la etapa de fiscalización no será admitido, a menos que como dice la norma el contribuyente pruebe que la no presentación de dicho documento no se debió a su causa. Y eso en la realidad es muy difícil, porque el documento no presentado muchas veces se ignoraba de su inexistencia.

¹⁴³ Ídem.

2.1.12 Jurisprudencia del Tribunal Fiscal en casos de presentación extemporánea de pruebas en el procedimiento contencioso-tributario

A manera de ilustración, presentamos algunos casos en que la administración tributaria resolvió, lo que fue ratificado por el Tribunal Fiscal, respecto de medios probatorios presentados extemporáneamente.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 10849-3-2007:

“Que en su reclamación la recurrente señala que las canasta navideñas fueron entregadas a sus trabajadores y no a personas que emiten recibos por honorarios, al respecto cabe indicar, que si bien las adquisiciones materia de análisis podrían ser un gasto deducible de la renta neta de tercera categoría del Impuesto a la Renta la recurrente no la ha acreditado documentariamente, por lo que procede mantener el reparo, y si bien en la etapa de reclamación la recurrente presenta copia de su planilla y su cargo de recepción de las canastas, no procede admitir esta documentación como medios probatorios, al amparo de lo establecido por el artículo 141 del Código Tributario”¹⁴⁴.

Resolución del Tribunal Fiscal N° 11160-8-2014:

“(…) el derecho a probar de los administrados se regula no como un derecho de carácter absoluto, sino que debe ser ejercido dentro de los alcances que prevé el Código Tributario. Al respecto se sostiene que, si bien el Derecho a probar tiene reconocimiento constitucional, es de configuración legal, esto es, es el legislador quien interviene en su delimitación. De esa manera, la ley es de cauce natural para configurar los alcances del citado derecho, correspondiendo al Tribunal Constitucional determinar si la configuración legal ha respetado parámetros constitucionales. Así, el derecho puede ser limitado dado que en ocasiones puede entrar en aparente conflicto con otros derechos, principios o bienes constitucionalmente protegidos”.

Como se aprecia de los casos glosados, en ambos se presentaron medios probatorios en forma posterior a la etapa de fiscalización y al amparo del artículo 141° del Código Tributario en ambos casos no fueron admitidos por su

¹⁴⁴ Citado por SÁNCHEZ SANTOS, Joy. Ob. cit. p.59.

extemporaneidad por la Sunat, resolviendo el caso sin dichos medios probatorios, decisión que fue ratificada esta decisión por el Tribunal Fiscal. No haciendo otra interpretación que no fuese la ley misma. Estas Resoluciones del Tribunal Fiscal son solo una muestra de las miles de resoluciones que se han dado al amparo de la norma bajo análisis, haciendo patente esta limitación a un derecho del comerciante en su faz de administrado a probar, en un proceso público y no privado, en el que se pudieran entender estas limitaciones, dado que en estas postulaciones su origen es privado, intersubjetivo, en igualdad de condiciones.

2.1.13 Jurisprudencia judicial: casos de presentación extemporánea de medios probatorios en el procedimiento contencioso-tributario que derivaron a sede judicial

Existen diversos casos que han llegado a sede judicial discutiendo la inadmisibilidad de los medios probatorios en sede administrativa tributaria, no son muchos en realidad, pero de los que han llegado uno de los más importantes es el siguiente:

Casación 3412-2008-Lima:

Décimo; El artículo 27 de la Ley 27584, en su texto primigenio, aplicable al presente caso por razón de temporalidad, establecía que: ‘En el proceso contencioso administrativo la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, no pudiendo incorporarse al proceso la probanza de hechos nuevos o no alegados en la etapa prejudicial’. De esta manera, acorde con el derecho a la tutela judicial efectiva y 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 administrativo¹⁴⁵.

En este caso se precisa que no se debe impedir la presentación de medios probatorios de hechos que están siendo materia de controversia, es decir, aquellos solicitados por la administración tributaria y que no fueron presentados en su oportunidad si serán evaluados mientras que aquellos que no fueron solicitados y que no se encuentren referidos a aquello que la administración tributaria discute, o en caso de discutir, tales hechos no fueron referidos, estos medios probatorios no estará permitidos de ser actuados, por tanto de este modo se garantizaría el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.

2.1.14 Incumplimiento del contribuyente de los requerimientos de medios probatorios en la etapa de fiscalización

Toda determinación tributaria se inicia con un proceso de verificación o fiscalización, a través de este la administración tributaria (Sunat) requiere determinada documentación al administrado, luego de ella, al realizarle requerimientos complementarios el administrado debe cumplir con entregar dicha documentación, la cual en la mayoría de los casos se cumple con casi la totalidad de lo solicitado, sin embargo, en determinados casos el administrado no puede cumplir con determinados requerimientos complementarios porque carece de dicha documentación, sea porque lo ha extraviado o porque no llegó físicamente a su poder, pero fue incluida en las diversas declaraciones con la expectativa de contar con la misma. Esta es la raíz del problema, la ausencia de documentos requeridos pero no presentados, puesto que la norma establece que

¹⁴⁵ Citada por CHAU QUISPE, Lourdes y GARAY MALPARTIDA, Gustavo. (2013) Análisis de las reglas de preclusión del derecho a la prueba en el procedimiento contencioso tributario. Revista 55. Tomo II - XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema: Aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General en materia tributaria. Abril 2013. Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT. Lima Perú. p.243.

podrían ser admitidos si es que el administrado prueba que esta omisión no se debió a su causa, pero cómo saber que en la sede de la empresa o del contador este documento no se encontraba, recién toman conocimiento de que no ha llegado o se ha perdido cuando empezó la fiscalización. De otro modo hubieran realizado la denuncia correspondiente ante las autoridades policiales. Esta viene a constituir la principal causa que inadmitan los medios probatorios y que se determinen las obligaciones tributarias no apegadas a la realidad económica del contribuyente.

SÁNCHEZ SANTOS lo grafica así: “En un sector de la doctrina considera que esta calificación de extemporaneidad a los medios probatorios constituye una vulneración al derecho a probar que tiene todo deudor tributario, ya que sus medios probatorios no serán admitidos ni evaluados, así acrediten la veracidad de sus alegatos (...). El supuesto de excepción natural a la calificación de extemporaneidad aludida, es la imposibilidad del deudor tributario de cumplir con el requerimiento por causa ajena a su voluntad, al cual hemos denominado **cláusula de garantía**^{146 147}”.

Como señalamos líneas arriba, somos de la posición de la mayoría de la doctrina que señala que esta restricción de ofrecimiento de medios probatorios es una restricción al derecho a probar, dado que se toma al contribuyente, comerciante como una parte en un proceso privado, cuando en realidad la administración tributaria está ejerciendo su *ius imperium* para establecer las obligaciones tributarias y en ejercicio del mismo también deniega la admisión de los medios probatorios de los administrados.

La cláusula de garantía a la que se refiere SÁNCHEZ SANTOS le impone una carga probatoria adicional al administrado, pues además debe probar que la omisión no se generó por su causa. Uno de los casos citado por este autor se

¹⁴⁶ SÁNCHEZ SANTOS, Joy. Ob. cit. p.59.

¹⁴⁷ El resaltado es nuestro.

refiere al cambio de domicilio del administrado: “Que no obstante ello, obra en autos el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (...), del que se desprende que el cambio de domicilio de Lima a Chiclayo, invocado por la recurrente como justificación de la demora en la exhibición de la documentación requerida en la fiscalización, se realizó con más de seis años de anterioridad a la notificación Requerimiento (...), mediante el cual se da inicio a la fiscalización, por lo que dicha circunstancia no demuestra que la no exhibición de la documentación se produjo por causa no imputable a ella”¹⁴⁸.

En este caso la situación del administrado no localizado en su antiguo domicilio fiscal se debe más a la negligencia de la administración tributaria, al no verificar sus propios registros. Sin embargo, la mayoría de casos no son de tan fácil demostración como muestra la RTF anteriormente citada.

2.1.15 Admisión de medios probatorios con pago o afianzamiento de la deuda

El artículo 141° del C.T. establece: “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 y/o exhibido, salvo que 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 bancaria o financiera**¹⁴⁹ por dicho monto,(...)”.

Esta excepción es criticable por cuanto lesiona el derecho a la igualdad de los comerciantes, en tanto contribuyentes, dado que solo tienen derecho a probar aquellos que puedan pagar o afianzar la deuda tributaria,

¹⁴⁸ Ibídem. p.61.

¹⁴⁹ El resaltado es nuestro.

en este sentido los grandes empresas no tendrían ningún problema, o por lo menos reducidos problemas a la hora de llevar este litigio administrativo hasta las últimas instancias, sin embargo el pequeño comerciante, aquel que se ha constituido a través de una microempresa, que tiene reducidas utilidades se ve limitado en este aspecto, ejercer un derecho condicionado. La igualdad en la ley se quiebra, la asimetría entre comerciantes se traslada al ámbito de la administración tributaria y a las exigencias de los deberes de los contribuyentes, las cuales hacen más tangible las diferencias no solo en la ley sino en la realidad misma que deben afrontar.

Cuando el contribuyente determinado por la administración tributaria paga o afianza la deuda es justo que se le levante la improcedencia de la admisión de los medios probatorios sin más mérito que el pago o la notificación de la deuda afianzada, no siendo exigible que solicite expresamente la admisibilidad de dichos medios probatorios, tal como lo establece la RTF N°00835-2-2003:

5.(...) la recurrente no ha acreditado que la omisión de la presentación de estos comprobantes de pago no se generó por su causa, sin embargo, en la instancia de reclamación adjuntó Boletas de Pago (...) mediante las cuales habría efectuado pagos imputándolos a los meses de marzo, agosto y setiembre de 1998 contenidos en las Resoluciones de Determinación (...), no obstante, al resolver la administración tributaria no ha tomado en cuenta estos pagos, ni para deducirlos de la deuda impugnada ni para admitir a trámite las pruebas presentadas extemporáneamente, por lo que procede declarar nula e insubsistente la apelada (...)¹⁵⁰.

Del caso citado se puede apreciar que el pago de la deuda controvertida posibilitó la admisión de los medios probatorios propuestos por el administrado. Cabe anotar que, si es que el contribuyente hubiese

¹⁵⁰ *Ibíd.* p.70.

perdido el caso, la administración tomaba el importe pagado como pago de la deuda de lo contrario debiera hacer la devolución del pago efectuado o liberar la fianza en caso que de esta forma se haya realizado.

2.1.16 El plazo probatorio en la reclamación

El artículo 125 del Código Tributario establece: “El plazo para ofrecer las pruebas y actuar las mismas será de treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que se interpone el recurso de reclamación o apelación. El vencimiento de dicho plazo no requiere declaración expresa, (...). Para la presentación de medios probatorios, el requerimiento del órgano encargado de resolver será formulado por escrito, otorgando un plazo no menor de dos (2) días hábiles”.

Esto significa que el administrado está limitado a esos treinta días, sin embargo, también se encuentra limitada la administración a no resolver el caso en el mismo período, no siendo necesario un pronunciamiento de la administración tributaria para indicar la conclusión del plazo.

En cuanto a la admisibilidad de medios probatorios, encontramos que en esta etapa en algunas ocasiones la administración tributaria puede dictar pruebas de oficio, las que pudieran esclarecer el caso, utilizando como fundamento el principio del Derecho Administrativo como es el de verdad material. Tal como se establece en la Resolución del Tribunal Fiscal N°03113-1-2006:

Que si bien tal alegación es sustentada con el Estudio Técnico (...), el mismo que como se ha señalado en los considerandos precedentes no procede ser meritado en tanto fue ofrecido como prueba de manera extemporánea, no existiendo certeza en cuanto a la vida útil de la plataforma de lixiviación observada, (...) y atendiendo al principio de verdad material (...), no encontrándose debidamente motivado el reparo de la Administración procede, al amparo de lo dispuesto por el artículo 129 del Código Tributario, disponer que la

Administración efectúe las verificaciones necesarias a fin de establecer si la plataforma de lixiviación (...) fue implementada conforme al diseño original (...) o si como lo alega la recurrente la referida plataforma se implementó en dos etapas desdoblándose en dos plataformas independientes (...) y en uno u otro caso cuál es la vida útil de dicho bienes; (...) ¹⁵¹.

En este caso, de oficio, el Tribunal Fiscal en aplicación del principio de verdad material ordena a la administración tributaria efectuar las comprobaciones respectivas con la finalidad de determinar las operaciones, no siendo relevante la extemporaneidad de la presentación del medio probatorio, como es el informe que contiene el Estudio Técnico.

2.1.17 De la admisibilidad en general como principio democrático

El principio de verdad material que es propio del Derecho Administrativo debe aplicarse plenamente al ámbito del Derecho Procesal Tributario, dado que éste solo es una ramificación del primero, por tanto deberían admitirse todos los medios probatorios tendientes a “descubrir” la verdad material y no únicamente quedas en el ámbito formal, que es lo que pretende el artículo 141 y 125 del Código Tributario.

David BLANQUER haciendo referencia a un caso famoso de Derecho Administrativo Penitenciario en España cita a la Sentencia del Tribunal Constitucional Español Nro.181/1999, de 11 de octubre de 1999, la cual estableció que “El carácter debido del periodo probatorio es cuestión distinta a la admisión o inadmisión de un concreto medio de prueba, decisión ésta última abierta a un cierto margen de apreciación sujeto a la carga de exteriorizar el fundamento o motivación de la misma”¹⁵².

¹⁵¹ *Ibíd.* p.73.

¹⁵² Citado por BLANQUER, David. *Ob. cit.* p.205.

De esta manera se diferenciaba del carácter de la prueba de su admisión, puesto que en este caso las pruebas propuestas por el administrado se señalaban, que deberían actuarse, independientemente de su pertinencia, por lo que deberían admitirse. Remarcaba BLANQUER: “En línea general de principio, cabe proponer cualquier medio de prueba admisible en Derecho, suscitándose el problema de si cabe limitar normativamente los medios que se pueden utilizar en un concreto tipo de procedimiento”¹⁵³.

De esta manera se pone énfasis en la admisibilidad y la proscripción de las limitaciones por constituir serias lesiones no solo del derecho a probar sino además de alcanzar la verdad material que finalmente se acerque el proceso a la idea de justicia, valor que se sacrifica en prevalencia de las formalidades.

María RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, al respecto nos dice que es “necesario que la Administración agote todos los mecanismos a su alcance para llegar al conocimiento de la realidad de los hechos dentro del marco de su deber de investigación y sólo cuando no tenga la posibilidad de llegar a una cuantificación directa y precisa de la base imponible por medio de los datos reales, se recurra a su estimación por medio de datos y antecedentes fácticos indirectos”¹⁵⁴.

Es decir que la administración tributaria debiera tener como deber el investigar de todas formas y condiciones con el objetivo de alcanzar la verdad, para ello debe premunirse de las más amplias facultades que le permitan alcanzar la verdad y que todos los medios probatorios sean admitidos, no importando si es que constituyen medios probatorios directos o indirectos, si fueron presentados oportunamente o no, si ello permite

¹⁵³ BLANQUER, David. Ob. cit. p.206.

¹⁵⁴ RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María. Ob. cit. p.103.

encontrar la verdad es deber de la administración tributaria admitirlos. Sin embargo, las restricciones descritas, de ser levantadas o no observadas acarrearía consecuencias sancionatorias para los funcionarios de la administración pública encargados de calificar y resolver.

SÁNCHEZ SANTOS señala que “(...) sin perjuicio de la facultad concedida a la administración tributaria para actuar medios probatorios de oficio o para ejercer su facultad de reexamen –, es tan fuerte la restricción a la admisión y actuación de medios probatorios extemporáneos que obrar en sentido contrario a las disposiciones del Código Tributario conlleva responsabilidad funcional del Tribunal Fiscal”¹⁵⁵. Esto se da porque siendo la administración tributaria, parte de la administración pública está obligada a actuar dentro de las “reglas” exigen, es decir seguir “la ley”, por tanto tenemos que como método de interpretación únicamente van a utilizar el método literal, que no tiene otra finalidad que seguir el texto mismo de la ley, dado que apartarse del mismo conllevaría responsabilidad por parte de los operadores tributarios, sean estos de la propia administración tributaria o del Tribunal Fiscal. Sin embargo, el Tribunal Fiscal, como órgano colegiado fue facultado por el Tribunal Constitucional para ejercer control difuso a través del precedente establecido en la sentencia del Tribunal Constitucional, caso de Ramón Salazar Yarlenque, STC 3741-2004 AA/TC, por el cual se consideró como deber constitucional de los órganos colegiados al ejercicio del control difuso de normas legales contrarias a la Constitución, cuando estas colisionen con los derechos fundamentales. Pero el Tribunal Fiscal nunca ejerció este control para inaplicar el artículo 141° a pesar de que la limitación impuesta en nuestra perspectiva es inconstitucional. Posteriormente esta facultad otorgada por este precedente fue variada, o mejor dicho suprimida, por otro precedente,

¹⁵⁵ SÁNCHEZ SANTOS, Joy. Ob. cit. p.77.

en marzo del 2014 se dicta la STC 04293-2012-PA/TC en el Caso Consorcio Requena por el cual se deja sin efecto el ejercicio del control difuso administrativo por parte de los órganos colegiados.

Nos parece deleznable los argumentos para dejar sin efecto el anterior precedente, puesto que acercaba un poco el sistema administrativo a la justicia constitucional más allá de la legal, por lo menos en los más altos tribunales los colegiados podían acercar el Estado Constitucional a los casos fronterizos en los que la ley muchas veces confrontaba a la Constitución y la autoridad administrativa simplemente debía obedecer la ley. Ahora, nuevamente nos encontramos ante un control difuso clásico, ejercido únicamente por el Poder Judicial.

SUB CAPÍTULO II

DEL DERECHO A PROBAR

2.2 DEL PODER TRIBUTARIO Y SUS LÍMITES

El poder tributario es aquella facultad que tiene el Estado para gravar a los ciudadanos, en tanto éstos realizan actividades que resulten objeto de imposición, lo que es determinado por el Estado, convirtiéndose en contribuyentes, los mismos que son sujetos de las actividades de control por parte del ente estatal. El Estado utilizando este poder puede convertir determinadas actividades en gravadas y a determinados ciudadanos, comerciantes en contribuyentes. Para ello, históricamente ha contado con el *ius imperium*, en esta situación y dentro de la formación del Estado Moderno, aquella atribución que tenía el Estado se ve limitado con el nacimiento de la norma fundamental a fines del siglo XVIII e inicios del XIX, períodos que vieron florecer las constituciones liberales y de esta forma limitar el poder del Estado en utilizar su poder de imposición. Dado que el principio con el que nacía la tributación en los Estados modernos básicamente provenía de Inglaterra, en la cual se había forjado el principio *no taxation without representation*, como conquista de las revoluciones.

De esta forma, el Estado en tanto administrador de los recursos debe procurar recaudar para financiar sus presupuestos y cumplir con sus fines básicos, para ello cuenta con estas potestades las cuales le permite crear las normas que convertirán determinadas actividades de los comerciantes en gravadas, convirtiéndolos en contribuyentes y finalmente cuando son determinados, en deudores tributarios o sujetos pasivos producto del ejercicio de las potestades tributarias de la administración tributaria. Al respecto Juan Martín QUERALT y Carmelo LOZANO SERRANO señalan respecto del

poder tributario que éste “deja de ser un arsenal de potestades discrecionales e ilimitadas para convertirse en el ejercicio de competencias por parte de un órgano – el Parlamento –, al que la Constitución limita”¹⁵⁶.

Por otra parte, para RODRIGUEZ LOBATO el poder tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, primeramente por el Poder Legislativo con la emisión de la legislación que establecen los tributos con sus elementos esenciales; en segundo lugar, por el Poder Ejecutivo, a través de la administración tributaria, que debe aplicar la ley tributaria y debe dirimir los conflictos entre la administración y el administrado; y, “(...) finalmente, a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el poder Legislativo y el gobernado”¹⁵⁷. Es decir que el poder Tributario no se agota en el solo establecimiento de la imposición sino que despliega toda actividad con la finalidad de procurar su cobro, ahí hasta donde procure el cobro de la deuda determinada, que produce que cuando el administrado no ha consentido la determinación de deuda de la administración tributaria y contiende con la misma a nivel administrativo, lo que puede derivarse que en sede judicial e inclusive constitucional para que se defina el término de esta actividad.

2.2.1 CONCEPTO DE PODER TRIBUTARIO

Para definir el poder tributario hemos convocado a diversos autores que nos hablen desde su perspectiva de este poder especial del que goza el Estado. Dado que la aparición del Estado no sería posible sin el ejercicio del mismo. Raúl RODRÍGUEZ LOBATO: “es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas, destinarlas a

¹⁵⁶ QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, Carmelo. (1995). Curso de Derecho Financiero y Tributario. Tecnos S.A. Sexta Edición. Madrid - España. p.222.

¹⁵⁷ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. cit. p. 8.

expensar los gastos públicos”¹⁵⁸, Jorge BRAVO CUCCI señala que potestad tributaria “(...) es la aptitud de la cual son dotadas las entidades estatales, que las habilita a expedir normas jurídicas con relación a lo que hemos denominado el fenómeno tributario, con el objeto que las mismas se inserten en el ordenamiento jurídico, siendo tal competencia una consecuencia lógica de la soberanía del Estado”¹⁵⁹. Estas definiciones están más cercanas a la creación de tributos que a una perspectiva integral del ejercicio de la potestad o poder tributario. Sin embargo Carlos GIULIANI FOUNROUGE con una visión más integral en el asunto nos dice: “la expresión *poder tributario* significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”¹⁶⁰, nótese que en la definición le agrega la facultad de exigir, la misma que comporta sus demás facultades a través de la administración tributaria. Conclusivamente podemos decir que el poder tributario es el ejercicio de la facultad de crear y regular los tributos, asimismo administrar los mismos, exigiendo su pago a través de diversos procedimientos.

2.2.1.1 LÍMITES AL PODER TRIBUTARIO

El Poder Tributario si bien es cierto es una atribución soberana del Estado, es también una potestad que encuentra sus límites, dado que ningún derecho es absoluto y menos y una facultad estatal, en este caso GIULIANI FOUNROUGE nos señala que estos límites son de dos tipos¹⁶¹; uno de tipo general que se encuentra establecido en las Constituciones constituido por los Principios Tributarios y el segundo tipo de limitaciones está referido a

¹⁵⁸ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. Ob. cit. p.8.

¹⁵⁹ BRAVO CUCCI, Jorge. (2003). Fundamentos de Derecho Tributario. Palestra Editores. Primera Edición. Lima Perú. p. 99.

¹⁶⁰ GIULIANI FOUNROUGE, Carlos M. (1993). Derecho Financiero. Ediciones De Palma. Quinta Edición. Buenos Aires. p.296.

¹⁶¹ Cfr. GIULIANI FOUNROUGE, Carlos M. Ob. cit. p.333 y ss.

aquel que se deriva de la propia organización estatal y de su coexistencia en el orden internacional y así mismo al orden interno, ambas vinculadas con el problema de la doble imposición, como veremos seguidamente.

2.2.1.1.1 LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

2.2.1.1.1.1 CONCEPTO DE PRINCIPIOS

Los principios en nuestro ordenamiento jurídico están reconocidos como fuente supletoria del Derecho, ya también la más autorizada doctrina nacional inicialmente lo ha esbozado de esta manera. Sin embargo, esa idea es propia del Estado Legislativo en la cual la ley era – o es – la más importante fuente del Derecho, sin embargo, como desarrollaremos más adelante, vemos que nuestro país, por lo menos en algunas de sus instituciones, pretende marchar al paradigma del Estado Constitucional en el cual los principios se convierten en mandatos por sobre la ley. Encontramos al más claro expositor de esta tesis al profesor Ronald DWORKIN quien denomina “‘principio’ a una norma que es menester observar, no porque haga posible o asegure una situación económica, política o social que se juzga conveniente, sino por ser un imperativo de la justicia, de honestidad o de alguna otra dimensión de la moral”¹⁶². Más adelante tomando la tesis de DWORKIN, el profesor alemán Robert ALEXY dirá que los principios son mandatos de optimización de realizar algo dentro de lo fáctica y jurídicamente posible. El jurista alemán entiende al principio más en su aplicación que en sus demás fases de concepción para creación legislativa o interpretación por los operadores jurídicos.

2.2.1.1.2 CONCEPTO DE PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

El profesor italiano Dino JARACH respecto a los principios tributarios nos dice: “los principios de la imposición no constituyen solamente el producto

¹⁶² DWORKIN Ronald. (1980). La Filosofía del Derecho. Fondo de Cultura Económica. México. p. 87.

de la doctrina filosófica y económica en el esfuerzo para lograr justicia en los impuestos sino, también, el resultado de tales esfuerzos sobre la proclamación de los supremos principios constitucionales en materia impositiva”¹⁶³. Su definición integra la parte creativa de los tributos por el Estado así como su correlato axiológico.

2.2.1.1.3 CONSTITUCIONALIZACION DE LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS

Inglaterra, un país que carece de Constitución escrita, se rige por costumbres constitucionales, lo que ha delineado su derecho constitucional, dentro de estas se encuentra el principio “no taxation without representation”, que es lo que modernamente se conoce como principio de reserva de ley, por el cual el Parlamento es el único que aprueba los tributos. Con el advenimiento de las revoluciones en el siglo XVIII y la dación de diversas constituciones en Occidente, se han incluido en ellas los principios revolucionarios, y aquellos referidos a la tributación.

Jorge BRAVO CUCCI señala que “la aplicación de los principios constitucionales (...) a pesar de constituirse como límites frente a la potestad tributaria, tal aplicación no se restringe únicamente al campo de la norma tributaria en sentido estricto, (...) sino que también es aplicable a la norma tributaria en sentido amplio, la misma que disciplina el fenómeno tributario y todas sus manifestaciones, como por ejemplo aquellas que disponen deberes formales, infracciones y sanciones tributarias, exoneraciones y beneficios tributarios, anticipos impositivos y otros”¹⁶⁴.

¹⁶³ JARACH, Dino. (1996). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Abeledo Perrot. Segunda Edición. Buenos Aires Argentina. p. 315.

¹⁶⁴ BRAVO CUCCI, Jorge. (2013) Derecho Tributario – Reflexiones. Editorial Jurista Editores. Lima Perú. p.41.

El Tribunal Constitucional del Perú sobre este tema ha hecho referencias en varias sentencias, quizás la más representativa por la opinión de los magistrados es la del Expediente 02689-2004-AA/TC, la Acción de Amparo de Emergia S.A. contra el MEF y SUNAD¹⁶⁵, en la que señala:

(...) la potestad tributaria del Estado se manifiesta a través de los distintos niveles de Gobierno u órganos del Estado –central, regional y local–. Sin embargo, esta potestad no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las leyes de la materia establecen.

La imposición de determinados límites que prevé la Constitución permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente legítimo; de otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas. Por ello, se puede decir que los principios constitucionales tributarios son límites al ejercicio de la potestad tributaria, pero también son garantías de las personas frente a esa potestad (...).

De esta forma se colige que los principios tributarios constitucionales son límites a la actividad normativa infralegal del Estado y además una limitación a los actos de ejercicio administrativo y jurisdiccional, de esta manera se constituyen en garantías para los ciudadanos en tanto contribuyentes frente al accionar estatal a todo nivel, sin embargo, pese a estar incorporadas no se ejercitan frecuentemente.

¹⁶⁵ En los Fundamentos 11 y 12 de la Resolución del TC, cuya fecha de emisión es 20 de enero del 2006. Expediente 02689-2004-AA/TC. Acción de Amparo de Emergia S.A. contra el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) y la Superintendencia Nacional de Administración Aduanera (SUNAD).

2.2.1.1.4 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO PERUANO

La Constitución en el Artículo 74¹⁶⁶ establece que, los principios tributarios son: de reserva de la ley, igualdad y no confiscatoriedad y el de “Respeto de los derechos fundamentales de la persona”. Aunque el último de los mencionados no sea un principio tributario propiamente dicho, sino que es un principio de carácter general que por una deficiente técnica legislativa (constituyente) ha sido incorporado como principio tributario en la norma fundamental.

A) PRINCIPIO DE LEGALIDAD - RESERVA DE LA LEY

Por el principio de reserva de la ley el Estado solo puede crear tributos vía el Poder Legislativo o el Poder Ejecutivo a través de Decretos Legislativos a través de facultades delegadas, mientras que el principio de legalidad es la estricta observancia que se tiene que tener de la Ley en las actuaciones de la administración tributaria.

Jorge BRAVO CUCCI señala que el principio de reserva de ley en materia tributaria delimita el contenido de los elementos estructurales del tributo, pues los tributos “(...) sólo pueden ser creados, alterados, regulados e introducidos en el ordenamiento jurídico, a través de una ley o una norma de rango análogo, (...). Se trata por lo tanto de un principio tributario formal

¹⁶⁶ Artículo 74º.- Los tributos se crean, modifican o derogan, o se establece una exoneración, exclusivamente por ley o decreto legislativo en caso de delegación de facultades, salvo los aranceles y tasas, los cuales se regulan mediante decreto supremo.

Los gobiernos locales pueden crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, o exonerar de éstas, dentro de su jurisdicción y con los límites que señala la ley. El Estado, al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio.

Los decretos de urgencia no pueden contener materia tributaria. Las leyes relativas a tributos de periodicidad anual rigen a partir del primero de enero del año siguiente a su promulgación. Las leyes de presupuesto no pueden contener normas sobre materia tributaria.

No surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de lo que establece el presente Artículo.

que limita el ejercicio de la potestad tributaria de ciertos vehículos introductores de normas jurídicas (Leyes, Decretos Legislativos y Ordenanzas Municipales, de ser el caso)”. Y por el principio de legalidad, dice, “se exige que la administración tributaria someta su actuación al imperio de la Ley, evitando con ello un actuar arbitrario de su parte”¹⁶⁷.

Juan CARLOS LUQUI hace una distinción de la actividad del Estado tendiente a recaudar tributos y a cobrar otras deudas, siendo que en la primera el Estado está investido del *Ius Imperium*, de modo vertical, mientras que, en el caso de las deudas particulares actúa en un plano horizontal, pues la obligación nace por la voluntad del Estado, en el ejercicio de su *ius imperium*, por el cual puede someter al ciudadano con la imposición tributaria. Sin embargo, esto no pasa con los otros ingresos del Estado, los que no tienen carácter tributario, en los que el consentimiento del particular es esencial para la creación del negocio jurídico, del que se originará la obligación y con ella el correspondiente ingreso. Sin embargo, “para ser válida la imposición, debe respetar algunos principios, a saber: a) ajustar la sanción de la ley al procedimiento constitucional antes referido; b) respetar las garantías constitucionales que a favor de los derechos de los contribuyentes (PEREZ GUTIERREZ 1999) establece la carta: igualdad, proporcionalidad y equidad; y c) dictarse dentro de la competencia que le corresponde al Congreso en razón de la materia y del territorio. Sobre estas bases, el poder del Congreso es absoluto”¹⁶⁸.

¹⁶⁷ BRAVO CUCCI, Jorge. (2006). Fundamentos de Derecho Tributario. Palestra Editores. Primera Edición. Lima Perú. Pp. 105-106.

¹⁶⁸ LUQUI, Juan Carlos. (1993). Derecho Constitucional Tributario. Ediciones De Palma. Segunda Edición. Buenos Aires Argentina. pp. 34-35.

Francisco RUIZ DE CASTILLA¹⁶⁹ hace la distinción entre el principio de legalidad, reserva de la ley y el de preferencia de la ley. El primero referido en que solo a través de una ley o una norma con rango de ley; se pueden crear tributos, se habla de las fuentes del Derecho; por el segundo, el principio de reserva de la ley es que únicamente se pueden crear tributos a través de la ley y el decreto legislativo, mientras que por el principio de preferencia de la ley, de rango legal y no constitucional se especifica que las relaciones establecidas con los temas relacionados con los tributos no pueden ser establecidos con normas inferiores a la ley.

Paulo DE BARROS CARVALHO señala al respecto: “El vehículo introductor de la regla tributaria en el ordenamiento ha de ser siempre la ley (en sentido lato), aunque el principio de estricta legalidad va más allá y establece la necesidad de que la ley adventicia traiga en su cuerpo los elementos descriptores del hecho jurídico y los datos que prescriben la relación obligacional”¹⁷⁰.

Al respecto Iván BARCO señala que “se debe afirmar que la potestad tributaria del Estado, ante que someterse al principio de legalidad, está vinculada por el principio de constitucionalidad; de ahí que su ejercicio no pueda hacerse al margen del principio de supremacía constitucional y del principio de fuerza normativa de la Constitución. Solo así el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado tendrá legitimidad y validez constitucional”¹⁷¹.

Nuestro Tribunal Constitucional en el Expediente N° 0042-2004-AI/TC, Resolución del 13 de abril de 2005, ha descartado la existencia de

¹⁶⁹ RUIZ DE CASTILLA, Francisco. (2017) Derecho Tributario: Temas Básicos. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima Perú. pp.136-137.

¹⁷⁰ DE BARROS CARVALHO, Paulo. (2012) Curso de Derecho Tributario. Editorial Grijley. Primera edición peruana. Lima Perú. p.202.

¹⁷¹ BARCO, Iván. (2009) Teoría General de lo Tributario. Editorial Grijley. Lima Perú. p.326.

identidad entre el Principio de Reserva de la Ley y el de Legalidad, estableciendo las diferencias entre ellos:

(...) no existe identidad entre el principio de legalidad y el de reserva de ley. Mientras que el *principio de legalidad*, en sentido general, se entiende como la subordinación de todos los poderes públicos a leyes generales y abstractas que disciplinan su forma de ejercicio y cuya observancia se halla sometida a un control de legitimidad por jueces independientes; el principio de *reserva de ley*, por el contrario, implica una determinación constitucional que impone la regulación, sólo por ley, de ciertas materias.

Es tal sentido, cabe afirmar que: ‘mientras el Principio de legalidad supone una subordinación del Ejecutivo al Legislativo, la Reserva no sólo es eso, sino que el Ejecutivo no puede entrar, a través de sus disposiciones generales, en lo materialmente reservado por la Constitución al Legislativo. De ahí que se afirme la necesidad de la Reserva, ya que su papel no se cubre con el Principio de legalidad, en cuanto es sólo límite, mientras que la Reserva implica exigencia reguladora¹⁷².

Por lo tanto, en lo que a nosotros concierne en la presente investigación, interesa en primer lugar cómo se crean las normas y la jerarquía que ocupan dentro del sistema, pero también cómo la administración tributaria desempeña el ejercicio de sus atribuciones y por el principio de Legalidad la administración tributaria, así como todo ente estatal debe respetar el ordenamiento jurídico en sus actuaciones, tanto en las que conciernen a la administración de su recaudación como de las controversias que se generan producto de éstas.

¹⁷² Reproducen la frase DE CABO MARTÍN, Carlos. Sobre el concepto de Ley. Madrid: Trotta, 2000. p. 69, citado de esta forma en el texto de la STC.

B) PRINCIPIO DE IGUALDAD

Este es uno de los derechos fundamentales que es pilar que sostiene a las sociedades modernas, conjuntamente con el de la libertad. En el ámbito tributario constitucional el constituyente lo eleva a la altura de principio como límite y como mandato en cuanto a potestad tributaria, a su vez como mandato de trato igual a los sujetos. Así, BRAVO CUCCI nos señala que por este principio “la carga tributaria debe ser aplicada en forma simétrica y equitativa entre los sujetos que se encuentran en una misma situación económica, y en forma asimétrica o desigual a aquellos que se encuentran en situaciones económicas diferentes”¹⁷³.

En el aspecto del tratamiento a los contribuyentes desde el principio de igualdad, Dino JARACH refiere que el principio de igualdad no implica que la ley se debe aplicar a todos de forma igual, y en referencia a la relación jurídico-tributaria que nace de la ley, todos tienen que recibir el mismo tratamiento en aplicación de los mismos principios legales. Sino, que “El principio va mucho más allá. La Ley misma debe dar un tratamiento igual y tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias, o sea, que los legisladores son quienes deben cuidar que se les dé un tratamiento igualitario a los contribuyentes. No es que los jueces o la Administración deban tratar a todos con igualdad frente a la ley, sino que ella debe ser pareja. Por consiguiente el principio de igualdad es un límite del Poder Legislativo”¹⁷⁴.

RUIZ DE CASTILLA hace referencia a la clásica clasificación de la igualdad en materia tributaria: igualdad horizontal y vertical. “Según la igualdad horizontal, todos los sujetos que poseen determinado nivel de riqueza económica tienen que soportar un mismo nivel de carga tributaria. Por otra

¹⁷³ BRAVO CUCCI, Jorge. (2006). Ob. cit. p.114.

¹⁷⁴ JARACH, Dino. (1996). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Abeledo Perrot. Segunda Edición. Buenos Aires Argentina. p.320.

parte, la igualdad vertical señala que los sujetos que poseen mayor riqueza económica tienen que soportar mayor carga tributaria, mientras que los que poseen menor riqueza económica deben soportar menos carga tributaria”¹⁷⁵.

Así tenemos que, la igualdad tributaria no es lo mismo que la igualdad de los derechos fundamentales, por cuanto la igualdad en materia tributaria se refiere a la isonomía, en el trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, el cual está más estrechamente vinculado al principio de capacidad contributiva. Mientras que en el derecho fundamental a la igualdad está referido a la igualdad ante la ley de todos los sujetos de derecho, un trato igual y no discriminatorio, se habla exclusivamente de una igualdad horizontal. Y es en este sentido a que los administrados les corresponde un tratamiento igual que aquellos que tienen un patrimonio mayor o son comerciantes de mayor envergadura y tienen suficientes recursos para poder hacer frente a procesos de fiscalización y contenciosos tributarios.

C) LA NO CONFISCATORIEDAD

La confiscatoriedad supone que el Estado a través de medidas arbitrarias pueda arrebatar la propiedad a determinado ciudadano, y en el ámbito tributario se refiere a que el Estado pueda hacer tan altos los gravámenes a través de los tributos que termine en la práctica de detraer el patrimonio del ciudadano en tanto comerciante y contribuyente.

Jorge DANOS ORDÓÑEZ al respecto precisa que el principio el principio de No confiscatoriedad “protege la propiedad tanto en sentido subjetivo, previniendo que una ley tributaria pueda afectar gravemente la esfera patrimonial de los particulares, como en sentido objetivo, garantizando el sistema económico y social plasmado en la Constitución. Por esta razón es considerado como un ‘principio estructural’ de la constitución económica (sic)

¹⁷⁵ RUIZ DE CASTILLA, Francisco. Ob. cit. p.138.

que tutela el respeto del sistema fiscal de otros valores y derechos consustanciales al modelo o sistema económico previsto por la Constitución, como la economía de mercado (artículo 58º), la libertad de empresa (artículo 59º), el pluralismo económico (artículo 60º) y la inviolabilidad del derecho de propiedad (artículo 70º)”¹⁷⁶.

DE BARROS CARVALHO señala: “Intrincado y embarazoso, el objeto de regulación (...) acaba por ofrecer únicamente un rumbo axiológico, tenue y confuso, cuya nota principal descansa en la simple advertencia al legislador de los tributos, en el sentido de comunicarles que existe un límite para la carga tributaria. Sólo eso”¹⁷⁷. Hecha la salvedad por el maestro brasileiro, podemos señalar que la no confiscatoriedad es un principio límite para el ejercicio de la potestad tributaria, la cual al momento de ejercerse no debe crear tributos que pongan en riesgo la capacidad patrimonial del administrado en general, dado que no resultaría atractiva la inversión por tanto se desincentivaría la creación de empresas y por ende de la riqueza.

En el mismo sentido que el jurista brasileiro, el profesor Ernesto BLUME FORTINI nos dice que el Tribunal Constitucional ha emitido varios pronunciamientos y ha tenido poco éxito en fijar los límites de este principio al decir que: “Los contornos del principio no confiscatoriedad son tan difusos que el propio TC se ha visto obligado a señalar que su contenido *‘debe ser analizado y observado en cada caso*, teniendo en consideración la clase de tributo y las circunstancias concretas de quienes estén obligados a sufragarlo’(...). Lamentablemente, el TC no ha generado mayores parámetros que permitan definir en qué casos un tributo vulnera la capacidad económica por exceder este

¹⁷⁶ DANOS ORDOÑEZ, Jorge. (1994). “El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar”. En: Revista Themis N° 29. Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima Perú. p. 139.

¹⁷⁷ DE BARROS CARVALHO, Paulo. Ob. cit. pp.207-208.

límite razonable. Ello convierte a la no confiscatoriedad en un principio vacío de contenido y con escasa aplicación práctica”¹⁷⁸.

En el ámbito de la aplicación de los tributos, su fiscalización y su posterior determinación, este principio se vinculará con la actuación de la administración tributaria. Con el respeto de este principio se protegería básicamente a la fuente de la riqueza, que es la propiedad, para que la administración tributaria en ejercicio de sus atribuciones no pueda ejercitar acciones que resulten confiscatorias para el contribuyente.

D) PRINCIPIO DE RESPETO A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES DE LA PERSONA

Esta es una innovación de la Constitución de 1993, ninguna otra contiene como principio al Respeto de los Derechos Fundamentales, que no son otra cosa que los Derechos Humanos positivizados en la Norma Fundamental. Es una obviedad que el Estado al momento de ejercer su potestad creadora de tributos deba respetar los derechos fundamentales, la duda estriba cuáles de todos se aplican al ámbito tributario.

Jorge DANÓS ORDÓÑEZ¹⁷⁹, nos dice que no cabe duda de que ciertos derechos constitucionales, más que otros, pueden tener una mayor incidencia en el campo de lo tributario, como es el caso de los siguientes:

- a) Derecho a la intimidad personal y familiar (Inc. 7 art. 2°).
 - El secreto bancario y reserva tributaria (Inc. 5 art. 2°).
 - El secreto profesional (Inc. 18 art. 2°).
- b) Derecho a la inviolabilidad del domicilio (Inc. 9 art. 2°).
- c) Derecho a la libertad de residencia y de tránsito (Inc. 11 art. 2°).

¹⁷⁸ BLUME FORTINI, Ernesto. Los principios constitucionales en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En Derecho Tributario. I Congreso Nacional de Derecho Tributario. Academia Internacional de Derecho Tributario. Editorial Grijley. p.53

¹⁷⁹ DANÓS ORDOÑEZ, Jorge. Ob. cit. p.141.

- d) Derecho a la libertad de asociación (Inc. 13 art. 2°).
- e) Derecho de propiedad (Inc. 16 art. 2°).
- f) Derecho al secreto y a la inviolabilidad de los papeles privados (Inc. 10 art. 2°).
- g) Derecho a la observancia del debido proceso y tutela jurisdiccional (Inc. 3 art. 139).
 - La pluralidad de instancia (Inc. 6 art. 139°).
 - La no privación del derecho de defensa (Inc. 14 art. 139°).
- h) Derecho a que las resoluciones administrativas puedan impugnarse mediante la acción contenciosa-administrativa ante el Poder Judicial (Inc. 14 art. 139°).

César LANDA ARROYO en una opinión divergente señala que al prescribir este principio el legislador no se refería a algún derecho en particular, pues el texto constitucional no se refiere a un derecho particular, sino que se debe entender que lo hace a los derechos fundamentales de forma genérica. Precisa que “(...) ello no es óbice para reconocer que, dada la naturaleza de la potestad tributaria del Estado, la afectación de determinados derechos es legítima cuando la ley respeta el contenido esencial del derecho fundamental afectado y solo ingresa al contenido externo del mismo”¹⁸⁰.

BRAVO CUCCI aclara estas divergencias manifestando que siendo rigurosos en la interpretación de esta cláusula constitucional se debe entender que el respeto a los derechos humanos “(...) no es un ‘principio’ del derecho tributario, pero sí un límite al ejercicio de la potestad tributaria. Así, el legislador en materia tributaria debe cuidar que la norma tributaria no vulnere algunos de los derechos humanos constitucionalmente protegidos, como lo son:

¹⁸⁰ LANDA ARROYO, César. “Los Principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional” en Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. (2006). Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Palestra Editores. Primera Edición. Lima Perú. p. 45.

el derecho al trabajo, a la libertad de asociación, al secreto bancario o a la libertad de tránsito, entre otros que han sido recogidos en el artículo 2° de la Constitución Política del Perú”¹⁸¹.

Coincidimos con el autor nacional, por cuanto más que un principio limitativo de la potestad tributaria es más bien un límite a las diversas actuaciones que en uso de las facultades concedidas por el Código Tributario la administración tributaria ejerce, entre ellas la determinación y eventualmente resolución.

2.2.2 LIMITES A LAS FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Como sabemos todo derecho o facultad no son absolutos, sino que se encuentran restringidos al derecho de otro para empezar y determinados límites del sistema jurídico. En ese sentido las actuaciones de la administración tributaria no son ilimitadas, como a veces suele creer, sino que estas deben enmarcarse no solamente en la ley sino que las mismas debieran tener como primer límite nuestra Carta Fundamental, y de ella los derechos fundamentales. La facultad fiscalizadora y la facultad resolutoria no solo debieran responder a la ley, sino que además debieran responder a la Constitución y a otras normas relativas que actúan como un marco de protección del comerciante, en su esfera de contribuyente.

2.2.2.1 CLASES DE LIMITES JURÍDICOS

Los límites a las facultades ejercidas por la administración tributaria desde el punto de vista del Derecho pueden clasificarse en cuatro, de acuerdo a la naturaleza de las actuaciones y su ámbito de aplicación:

- Los derechos constitucionales.

¹⁸¹ BRAVO CUCCI, Jorge. (2003). Ob. cit. p. 117.

- Los derechos de los administrados.
- Principios del derecho administrativo.
- Jurisprudencia del Tribunal Fiscal, Poder Judicial y del Tribunal Constitucional.

2.2.2.1.1 LOS DERECHOS CONSTITUCIONALES

En un Estado Constitucional los derechos fundamentales se convierten en el primer anillo de protección con el que cuenta toda persona que es sometido a un procedimiento determinativo de responsabilidades y/o sancionatorio, así como el procedimiento de reclamación.

En nuestra Carta Básica los derechos fundamentales se encuentran en el Artículo 2º y los principios aplicables a los procesos se encuentran en el artículo 139º.

A) DERECHOS FUNDAMENTALES

El artículo 2º de nuestra Carta Fundamental establece los Derechos de la persona, prescribiendo que toda persona tiene derecho a:

2. A la igualdad ante la ley.

Una clara explicación sobre este derecho la hace María HERNÁNDEZ MARTINEZ, para quien “el derecho a la igualdad se concretiza tanto en la igualdad *ante* la ley, *en* la ley y en la *aplicación* de la ley. La igualdad ante la ley, quiere decir que la norma como disposición abstracta, general e intemporal, debe tratar a todos por igual; la igualdad en la ley significa que un mismo órgano no puede modificar arbitrariamente el sentido de sus decisiones en casos jurídicamente iguales y que cuando dicho órgano se aparte de sus precedentes tiene que sustentar suficiente y razonablemente”¹⁸²; en tanto que RUBIO

¹⁸² Citada por LANDA ARROYO, César. Ob. cit. p.256.

LLORENTE nos indica que “la igualdad en la aplicación de la ley supone que esta sea interpretada de modo igual a todos aquellos que se encuentren en la misma situación, sin que el aplicador de la norma pueda establecer diferencia alguna en razón de las personas, o de circunstancias que no estén presentes en las normas”¹⁸³.

Si bien la norma cuestionada, el art. 141° del CT, no realiza una distinción arbitraria, sin embargo, la aplicación de la misma si es atentatoria contra este derecho, puesto que, al requerir un pago previo o afianzamiento de la deuda para poder admitir y evaluar los medios probatorios, el resultado de la aplicación de esta norma no favorece al pequeño comerciante, aquel que no tiene capital más que el de trabajo y se verá en la imposibilidad de satisfacer el monto adeudado y por ende se le privará de que sus medios probatorios sean admitidos y la deuda se convierta en definitiva y el daño de igual manera.

16. A la propiedad y a la herencia.

Al no reconocerse medios probatorios que acrediten que las declaraciones juradas guardan correspondencia con la realidad económica y contable del comerciante, la resultante es que tendría que pagarse una deuda que realmente no se tiene pero que formalmente sí puede ser impuesta, esto obviamente que va afectar una parte del patrimonio del comerciante en tanto administrado.

Jorge AVENDAÑO VALDÉZ precisa: Lo que protege la Constitución es la propiedad que recae sobre la masa patrimonial. Todos los activos de una persona merecen amparo constitucional y cualquier acto u omisión de una autoridad, funcionario o persona, que vulnere, amenace u ocasione detrimento

¹⁸³ *Ibíd.* p.257.

de la integridad patrimonial de una persona, habilita, (...) para la interposición de una acción de amparo (Constitución, artículo 200, inciso 2)¹⁸⁴.

B) DERECHOS Y PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

En artículo 139° de nuestra Carta Fundamental establece:

Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.

Quizás el núcleo de nuestro argumento a favor de la admisibilidad de los medios probatorios esté sustentado en el debido proceso y sobre todo en el derecho a probar, que es una faz del debido proceso. Es doctrina pacífica contemporánea que el debido proceso como garantía de los procesos judiciales sea plenamente aplicable a los procedimientos administrativos, los que, inclusive tienen como debido procedimiento una manifestación y extensión del mismo. Y siendo los procedimientos administrativos tributarios procedimientos administrativos en sí, cabe su aplicación también dentro del derecho procesal tributario.

El tratadista argentino Roberto DROMI en el mismo sentido de lo expuesto señala que “la garantía de defensa en juicio es aplicable en el ámbito administrativo. Cuando no se da al administrado la oportunidad de exponer razones, de ofrecer y producir pruebas, etc., el acto administrativo estará viciado en el elemento voluntad”¹⁸⁵.

La fiscalización, que es el procedimiento tendiente a la verificación de la realidad documental y real del administrado y que va a determinar el adeudo

¹⁸⁴ AVENDAÑO VALDEZ, Jorge. “Derecho a la Propiedad” en La Constitución Comentada. (2005) T - I. Gaceta Jurídica Editores. Primera Edición. Lima Perú. p. 172.

¹⁸⁵ DROMI, Roberto. (2005). Derecho Administrativo. Editora Gaceta Jurídica Primera Edición. Ciudad Argentina Editorial de Ciencia y Cultura - Décima Edición (Argentina). Lima Perú. T - 1. p. 339

tributario, que es sobre la base real que debiera realizarse según Percy BARDALES CASTRO¹⁸⁶ se manifiesta el debido proceso en cinco hechos;

El primero está referido a los plazos que establece el Código Tributario para la presentación de la documentación o información contenida en los requerimientos;

Un segundo aspecto es el cierre del requerimiento de fiscalización general, que una vez notificado no constituye el fin del proceso de fiscalización, de acuerdo al art. 75° del Código Tributario, concluye con la emisión de los valores. Por lo que la administración tributaria debe recibir cualquier descargo o medio probatorio después, inclusive, de haber notificado el cierre del requerimiento, constituyendo su negativa, un atentando contra el derecho al debido proceso y sobre todo el derecho a probar.

Un tercer aspecto, que es el más importante, trata de la persecución de la verdad material e impulso de oficio de parte de la Administración, en base a ello la administración tributaria debe tratar de establecer la verdad “real”, no limitándose, ni limitando a que pueda obtener medios probatorios que le permitan alcanzar dicha verdad, por lo que el comerciante, en tanto administrado no debería ser limitado en ninguna fase de los procedimientos tributarios a admitir los medios probatorios necesarios para alcanzar la verdad material.

Un cuarto aspecto es que el segundo párrafo del artículo 75° del C.T. establece que la “administración tributaria podrá comunicar sus conclusiones (...)”, es decir consagra la posibilidad, no la obligatoriedad de la comunicación, cuando debería existir en todos los casos un pronunciamiento expreso. Así lo

¹⁸⁶ BARDALES CASTRO, Percy. “El deber de la Administración Tributaria de admitir la información presentada luego del vencimiento o cierre de un requerimiento tributario” en ACTUALIDAD JURIDICA. Revista Especializada para Abogados y Jueces. Editora Gaceta Jurídica. Lima Perú. Tomo 154 – Setiembre. pp. 190 y ss.

remarca José Antonio MUÑOZ PACHECO, quien señala que el citado artículo lo establece “(...) como ‘facultad’ (y no como deber) del agente fiscalizador de ‘comunicar sus conclusiones (...)’”¹⁸⁷.

El quinto aspecto está referido a la inadmisibilidad de los medios probatorios, que según el artículo 141° del C.T. “No se admitirá (...), el que habiendo sido requerido por la administración tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido (...)”. Este condicionamiento consideramos inconstitucional, dado que si es que el procedimiento tributario tiene como objetivo el establecimiento de la verdad material, esta norma lo contraviene al limitar la posibilidad de alcanzar la verdad al impedir que se presenten y admitan medios probatorios que justamente permitan conocer tal verdad material.

Cristiano CARVALHO señala: “El debido proceso legal adjetivo y sustantivo, además de atender a los anhelos naturales de justicia, también funciona como mecanismo perfeccionador del sistema, ya que las aserciones y contra-aserciones en el proceso operan para depurar excesos, evitando la creación o expulsando del ordenamiento a las reglas abusivas, generales y abstractas e individuales y concretas”¹⁸⁸. Para el autor brasilero, a través del debido proceso se puede cumplir una función nomofiláctica, al posibilitar confrontar a aquellas normas que colisionan con los derechos más importantes, y por ende, el respeto al debido proceso, el cual, tiene dicha utilidad, puesto que permite confrontar a otras normas que en ocasiones pueden resultar lesivas o limitadoras de derechos, tal como las que se encuentran en el artículo 141 del Código Tributario.

¹⁸⁷ MUÑOZ PACHECO, José Antonio. Teoría General de la prueba: Las limitaciones probatorias en Código Tributario en Tratado de Derecho Procesal Tributario. (2012) YACOLCA ESTARES, Daniel (Coordinador) Instituto Pacífico Editores. Primera edición. Lima Perú. Volumen I. p.338.

¹⁸⁸ CARVALHO, Cristiano (2013). Teoría de la Decisión Tributaria. Instituto de Desarrollo Tributario y Aduanero de la Sunat. Lima Perú. p.282.

14. El principio de no ser privado del derecho de defensa en ningún estado del proceso. Toda persona será informada inmediatamente y por escrito de la causa o las razones de su detención. Tiene derecho a comunicarse personalmente con un defensor de su elección y a ser asesorada por éste desde que es citada o detenida por cualquier autoridad.

El TC al resolver en el Expediente 374-2001-AA/TC, ha señalado “Cuando se alega la vulneración del derecho al debido proceso en sede administrativa, corresponde efectuar la verificación de que el administrado haya hecho un ejercicio formal de su derecho de defensa (de ofrecer y actuar medios de prueba, o inclusive de promover la pluralidad de instancias administrativas);”¹⁸⁹. Con ello el supremo intérprete de la Constitución nos está señalando que el derecho a la defensa abarca el derecho a ofrecer pruebas, siendo una garantía constitucional, una manifestación del debido proceso, por lo que el no permitir que se admitan medios probatorios estaría conculcando esta garantía del debido proceso.

2.2.2.1.2 LOS DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS ESTABLECIDOS EN EL CODIGO TRIBUTARIO

El Artículo 92° del Código Tributario respecto de los Derechos de los Administrados, ha establecido diversos derechos explícitos o específicos. Pero esta innovación sólo es enunciativa puesto que en el texto del Código Tributario ya se encontraban estos derechos, y en algunos casos estos son inherentes a cualquier ciudadano, que no requerían enunciación. Además, estos derechos debieran tener sus mecanismos de protección como todo derecho, pero en este caso no existen en concreto estos mecanismos. Al respecto, Sandra SEVILLANO señala: “Nuestro Código Tributario ha fortalecido de tal modo a la administración tributaria que siendo casi todopoderosa sólo un verdadero y

¹⁸⁹ BELTRAN VARILLAS, Cecilia. “Principio de no ser privado del derecho de defensa” en La Constitución Comentada. (2005) T - II. Gaceta Jurídica Editores. Primera Edición. Lima Perú. p. 584.

acucioso tratamiento legislativo de los derechos que tienen los contribuyentes podría resultar un contrapeso. Si ni el panorama se vuelve desolador: ¿de qué sirve una lista de derechos que al querer hacerlos efectivos se topan con las excesivas facultades de quien, justamente, debe respetarlos?”¹⁹⁰. Asimismo, la citada autora grafica la posición del administrado frente a la Sunat, “básicamente los derechos consignados en el Artículo 92° no aportan significativamente hacia una efectiva tutela de los derechos de los administrados”¹⁹¹, simplemente lo que se ha hecho es consignar en el texto legal algunos derechos que son inherentes y que se encontraban establecidos aunque dispersos y que no tienen mecanismos de protección o cumplimiento, constituyendo vacíos normativos, tal como lo señala César GARCIA NOVOA, son “(...) manifestaciones de vacuidad normativa tanto las reiteraciones innecesarias de preceptos que se encuentran en otras normas, como la proliferación de las que hemos llamado *leges imperfectae*, esto es, presuntas disposiciones legales o reglamentarias que carecen de verdadera naturaleza normativa al no disponer del mecanismo sancionatorio que garantiza su coactividad”¹⁹².

Estos derechos enunciados, al parecer están en consonancia con lo establecido en la Constitución en el artículo 74° sobre el denominado principio de respeto de los derechos fundamentales de las personas, que resulta siendo una obviedad, tal como lo señalamos anteriormente, estos “derechos” cumplen la formalidad de situarse en el principal cuerpo normativo tributario. Siendo:

¹⁹⁰ Citada por HUAMANI CUEVA, Rosendo. Ob. cit. p. 537.

¹⁹¹ Al respecto HUAMANI CUEVA señala a modo de ejemplo que “cuando no se es tratado con respecto o consideración, cuando no hay un servicio eficiente, cuando la orientación no es debida o no existan facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, no existen medios directos efectivos para ejercer o exigir el cumplimiento de dichos derechos convirtiéndose en simples e inocuas menciones legales” en HUAMANI CUEVA, Rosendo. Ob. cit. p. 539.

¹⁹² GARCIA NOVOA, César. (2000). El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid Barcelona España. p. 138.

- a) Ser tratados con respeto y consideración por el personal al servicio de la administración tributaria;
- b) Exigir la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, de acuerdo con las normas vigentes. El derecho a la devolución de pagos indebidos o en exceso, en el caso de personas naturales, incluye a los herederos y causahabientes del deudor tributario quienes podrán solicitarlo en los términos establecidos por el Artículo 39°. Asimismo, las personas naturales que perciban rentas de cuarta y/o quinta categorías, sin perjuicio de la obligación o no de presentar la declaración jurada anual del impuesto a la renta, tienen derecho a la devolución de oficio de los pagos en exceso que se originen como consecuencia de las deducciones anuales establecidas en el artículo 46° de la Ley del Impuesto a la Renta u otros motivos.
- c) Sustituir o rectificar sus declaraciones juradas, conforme a las disposiciones sobre la materia;
- d) Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en el presente Código;
- e) Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte, así como la identidad de las autoridades de la administración tributaria encargadas de éstos y bajo cuya responsabilidad se tramiten aquéllos. Asimismo, el acceso a los expedientes se rige por lo establecido en el Artículo 131°.
- f) Solicitar la ampliación de lo resuelto por el Tribunal Fiscal;
- g) Solicitar la no aplicación de intereses, de la actualización en función al Índice de Precios al Consumidor, de corresponder, y de sanciones en los casos de duda razonable o dualidad de criterio de acuerdo a lo previsto en el Artículo 170°

- h) Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento a las normas establecidas en el presente Código;
- i) Formular consulta de acuerdo a lo establecido en los artículos 93° y 95°-A, y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias;
- j) La confidencialidad de la información proporcionada a la administración tributaria en los términos señalados en el Artículo 85°;
- k) Solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones por él presentadas a la administración tributaria;
- l) No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la administración tributaria;
- m) Contar con el asesoramiento particular que consideren necesario, cuando se le requiera su comparecencia, así como a que se le haga entrega de la copia del acta respectiva, luego de finalizado el acto y a su sola solicitud verbal o escrita.
- n) Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 36°;
- o) Solicitar a la administración tributaria la prescripción de las acciones de la administración tributaria previstas en el artículo 43°, incluso cuando no hay deuda pendiente de cobranza.
- p) Tener un servicio eficiente de la Administración y facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de conformidad con las normas vigentes.
- q) Designar hasta dos (2) representantes durante el procedimiento de fiscalización, con el fin de tener acceso a la información de los terceros independientes utilizados como comparables por la administración tributaria como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia.

Asimismo, además de los derechos antes señalados, podrán ejercer los conferidos por la Constitución, por este Código o por leyes específicas.

De todos estos derechos enumerados, vamos a referirnos a este último acápite, en el cual se señala que este listado no es taxativo, sino que se señala que se podrán ejercer otros derechos conferidos por la Constitución, sin embargo, esta es letra muerta, dado que los órganos administrativos como Sunat, están obligados en sus actuaciones a apegarse a la letra de la ley, por lo que antes que la Constitución obedecen a la ley. No es justificante que los entes administrativos deben observancia al principio de legalidad, sino que, no existe la cultura necesaria para poder hacer una interpretación conforme a la Constitución, puesto que el control difuso se ha reservado para el juez.

2.2.2.1.3 PRINCIPIOS DEL DERECHO ADMINISTRATIVO

Otro de los límites que debiera ser tomado en cuenta en sus actuaciones la administración tributaria son la observancia de los principios del Derecho Administrativo, específicamente el Artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley 27444, Ley de Procedimientos Administrativos General (LPAG), aprobado por el Decreto Supremo N° 006-2017-JUS, publicado el 20 de marzo de 2017, que trata de los Principios del procedimiento administrativo. Respecto de la admisibilidad de los medios probatorios es menester tratar aquellos principios que inciden en el proceso contencioso y la admisión de medios probatorios.

1.2. Principio del debido procedimiento.- Los administrados gozan de los derechos y garantías implícitos al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder 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, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten.

La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo.

Este principio que tiene su origen a nivel anglosajón como el Due process of law ha venido a constituirse como una garantía en las actuaciones del Poder Judicial de que se cumplan los presupuestos procesales establecidos por ley, garantía que ha sido reconocida para el ámbito administrativo también, se reconoce por ejemplo: el Derecho a exponer sus argumentos, el Derecho a ofrecer y producir pruebas y el Derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

El tratadista argentino Agustín GORDILLO nos dice: “El principio de la defensa en juicio, o debido proceso [razonabilidad, racionalidad, proporcionalidad, justicia natural, *fairness*, etc.], es un principio general del derecho, de carácter universal en los países que tienen Estado de derecho. Es por lo tanto aplicable también, desde luego, en el procedimiento administrativo y con criterio amplio, no restrictivo (...)”¹⁹³.

César GAMBIA VALEGA al respecto indica: “Se trata, pues, de un conjunto de garantías indisponibles por parte del legislador -y también, por la Administración-, que forman parte de la estructura misma del iter procedimental, sin las cuales, el procedimiento no podrá alcanzar su objetivo final (emisión válida de un acto administrativo). En palabras del TC¹⁹⁴, nos

¹⁹³ GORDILLO, Agustín. (2003). Tratado de Derecho Administrativo. ARA Editores. Sexta Edición. Lima Perú. Tomo II - p. IX-10.

¹⁹⁴ STC recaída en el Expediente Nro.026-97 –AA/TC, de fecha 2 de Julio de 1998.

encontramos ante ‘supuestos mínimos que rodean a todo el proceso y que no son otros que los que nacen de la misma Constitución y del reconocimiento que ésta realiza de los diversos derechos fundamentales’¹⁹⁵.

Juan Carlos MORÓN URBINA señala que en lo que estriba en el derecho a probar: “Consiste en el derecho a presentar material probatorio, exigir que la Administración produzca y actúe los ofrecidos por el administrado en tiempo hábil, y a contradecir aquellos que otro administrado o la Administración considere relevante para resolver el asunto. Complementariamente, implica la facultad de controlar el ofrecimiento y la producción de la prueba – tanto la suya, como de la propia Administración – y a contestarla oportunamente, cuando ello convenga a sus intereses”¹⁹⁶.

En varios pronunciamientos el Tribunal Constitucional¹⁹⁷ han declarado que la garantía constitucional del debido proceso es aplicable en sede administrativa, y como señala el art. IV.1.2 El Derecho Procesal Civil con referencia al Derecho Procesal Administrativo, el primero puede ser aplicado supletoriamente. En consecuencia, al tratarse de procedimientos contenciosos tributarios es aplicable por extensión este principio. Uno de los más recientes pronunciamientos del máximo intérprete de la Constitución se ha dado en el Caso de Consorcio Requena en el Expediente Nro. 04293-2012-PA/TC del 18 de marzo del 2014:

Este Tribunal Constitucional ha reiterado en la STC 03891-2011-PA/TC (fundamento 12) que, en general, “el derecho al debido proceso previsto

¹⁹⁵ GAMBA VALEGA, Cesar. (2006). El “Debido Procedimiento Administrativo en el Ámbito Tributario” en especial Referencia al Procedimiento de Fiscalización y al Procedimiento Contencioso-Tributario. Revista Derecho y Sociedad, Nro. 27 Año XVI. Revista editada por la Asociación Civil Derecho y Sociedad de la Pontificia Universidad Católica del Perú. p. 52.

¹⁹⁶ MORON URBINA, Juan Carlos. (2017). Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo. Editorial Gaceta Jurídica S.A. Décimo segunda edición. Lima Perú. Tomo I. p. 82.

¹⁹⁷ N.º 3778-2004-AA/TC del 17/11/2005: “El derecho constitucional al debido proceso establecido, en el inciso 3) del artículo 139º es aplicable no sólo a los procesos judiciales sino a todo proceso en general, por lo que constituye también un principio y un derecho del proceso administrativo disciplinario (FJ 20)”.

por el artículo 139°, inciso 3, de la Constitución, aplicable no sólo a nivel judicial sino también en sede administrativa e incluso entre particulares, supone el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos y conflictos entre privados, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto que pueda afectarlos”. Bajo esa premisa, en cuanto al derecho de defensa cabe mencionar que éste constituye un derecho fundamental de naturaleza procesal que conforma tal ámbito del debido proceso y se proyecta como un “principio de interdicción” de cualquier situación de indefensión y como un “principio de contradicción” de los actos procesales que pudieran potencialmente repercutir en la situación jurídica de las partes, sea en un proceso judicial o procedimiento administrativo (Véase, STC N.º 08605-2005-PA/TC, fundamento 14).

Finalmente, Dante CERVANTES ANAYA establece que en el proceso administrativo se deben cumplir en cinco facetas, siendo la cuarta, que es la de tener oportunidad probatoria: “si bien según el artículo 162 (de la Ley 27444) la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio, esto no es obstáculo, según el segundo párrafo del artículo referido, para que los administrados aporten pruebas que consideren necesarias (...)”¹⁹⁸.

El autor nacional arriba citado hace una precisión que no es menor, el impulso de oficio al que está obligada la administración pública, lo que le lleva a tener que tomar una decisión y estando obligada a hacerlo debe procurar los medios probatorios necesarios para fundar la resolución, por lo que no solo no debería negar en este caso la administración tributaria la posibilidad de actuar medios probatorios, sino que por el contrario debería procurarlos. Esto es entrar al campo de la prueba de oficio, que es de común aplicación en los procesos

¹⁹⁸ CERVANTES ANAYA, Dante. (2013). Manual de Derecho Administrativo. Editorial Rhodas. Arequipa Perú. p.493.

administrativos, en los cuales rige el proceso inquisitivo, cuyo objetivo es buscar la verdad material.

1.4. Principio de razonabilidad.- Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido.

Mariano SAPAG emite un concepto respecto de este principio, señalando que se trata de un principio general del derecho. Por lo tanto, esto implica que “en primer lugar, que goza de juridicidad: es obligatorio en la aplicación del derecho en general. En otras palabras, el operador jurídico debe buscar la maximización de la razonabilidad ya sea en la sanción de cualquier acto normativo, en la interpretación, en su aplicación y control. En segundo lugar, significa que forma parte del ordenamiento jurídico independientemente de que sea o no declarado en forma expresa”¹⁹⁹.

MORON URBINA al comentar este artículo señala que, este principio tiene un propósito protector a la persona, que debe mediar en forma razonable con el interés público, por lo que la Ley 27444 “mediante este principio da una pauta fundamental de autoridad que tiene la competencia para producir actos de

¹⁹⁹ SAPAG, Mariano A. (2008) El principio de proporcionalidad y de razonabilidad como límite constitucional al poder del Estado: un estudio comparado. *Dikaion, Revista de Fundamentación Jurídica*. Año 22, Número 17, pp. 157-198, D - Universidad de La Sabana, 2008. p.182. Disponible: <<http://ebookcentral.proquest.com/lib/bibliotecauptsp/detail.action?docID=3199402>> [Consulta 10 abril 2017]

gravamen contra los administrados: producirla de manera legítima, justa y proporcional”²⁰⁰.

Para Christian GUZMAN NAPURÍ “este principio es en realidad un importante componente del derecho al debido proceso en sede administrativa, al nivel de lo que se denomina debido proceso sustantivo. Este implica que las resoluciones que se emitan deben seguir criterios mínimos de proporcionalidad y razonabilidad, a fin que la resolución que se emita sea intrínsecamente justa, (...). A su vez, este principio implica una restricción adicional a la discrecionalidad atribuible a la Administración Pública y evita, en consecuencia, la posibilidad de emisión de resoluciones arbitrarias o injustas, que puedan vulnerar los derechos fundamentales del administrado”²⁰¹.

A modo de conclusión podemos decir que este principio dentro del proceso contencioso tributario que nos ocupa debe aplicarse de modo que la autoridad tributaria pueda dictar de oficio la actuación de los medios probatorios no presentados en el proceso de fiscalización y que por la limitación del art. 141° no pudieran ser admitidos.

1.6. Principio de informalismo.- Las normas de procedimiento deben ser interpretadas en forma favorable a la admisión y decisión final de las pretensiones de los administrados, de modo que sus derechos e intereses no sean afectados por la exigencia de aspectos formales que puedan ser subsanados dentro del procedimiento, siempre que dicha excusa no afecte derechos de terceros o el interés público.

A diferencia de los procesos judiciales en los que la libertad de las formas está limitada a unos pocos casos, en el procedimiento administrativo se encuentra

²⁰⁰ MORON URBINA, Juan Carlos. (2017). Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo. Editorial Gaceta Jurídica S.A. Décimo segunda edición. Lima Perú. Tomo I. p. 87.

²⁰¹ GUZMAN NAPURÍ, Christian. “Los administrados y sus derechos en el procedimiento administrativo” en Revista Jurídica del Perú. Año LIV N° 57. Julio/Agosto 2004. Editora Normas Legales. Lima Perú. pp. 131-132.

impregnado de la informalidad, en el sentido que el administrado en su relación con la administración no necesariamente será exigido que se apegue a las formas y que la administración está en la obligación adecuar a las formas establecidas en la ley las actuaciones de los administrados.

Ernesto JINESTA señala: “El informalismo en favor del administrado tiene una explicación y fundamento claro el cual radica que en el procedimiento administrativo no se puede exigir, por regla general, un patrocinio letrado –defensa técnica–, por lo que, en muchas ocasiones, es el propio administrado el que ejerce su propia defensa –material–, siendo que se trata de personas de modestos recursos económicos y con un escaso o ningún conocimiento jurídico, por los que se les complica dominar los vericuetos de la organización y del procedimiento administrativo perdiendo, con frecuencia, los plazos para recurrir y desconociendo la instancia donde debe presentarlos”²⁰². Se debe tener en cuenta la pluralidad de administrados que existen, no todos tienen recursos para afrontar estos procedimientos, además en algunos casos son simples pero muchas veces tienen algunas formas especiales que el administrado no está en las condiciones de investigar o entender simplemente.

En ese mismo sentido, continúa el autor antes mencionado: “Si el procedimiento administrativo tuviere las formalidades y tecnicismos de un proceso judicial, muy probablemente, la gran mayoría de los administrados perderían la posibilidad de acceder y recurrir en vía administrativa. Una formalización extrema del procedimiento implicaría despojar a la mayoría de

²⁰² JINESTA L., Ernesto. (2011) Tendencias actuales del procedimiento administrativo en Costa Rica en Tendencias actuales del procedimiento administrativo en Latinoamérica y Europa: presentación de la traducción de la Ley alemana de procedimiento administrativo. Coordinado por Pedro Aberastury y Hermann, Josef Blanke. Fundación Konrad Adenauer Stiftung. Editorial Eudeba, Buenos Aires – Argentina. p.463.

los administrados de los escasos medios de protección con que cuentan en sede administrativa”²⁰³.

Bartolomé FIORINI alude al formulismo romano para graficar que al procedimiento administrativo no se le pueden aplicar las reglas del proceso judicial: "El derecho procesal judicial es extraño al procedimiento administrativo y a sus formas procesales. Cuando se las traslada a la administración exhiben una rigurosidad tan formalista que recuerda al formulismo dogmático del proceso romano"²⁰⁴.

En la doctrina nacional MORÓN URBINA precisa: “Por aplicación de este mismo principio debe entenderse que cualquier duda que se plantee en el curso del procedimiento referida a las exigencias formales (cómputo de plazos, legitimación, decisión sobre la firmeza o no del acto, calificación de recursos, existencia o no de legitimación en el administrado, la oportunidad de presentación de documentos, idoneidad del destinatario de una petición, agotamiento de la vía administrativa, etc.) debe interpretarse con benignidad en favor del administrado y favoreciendo la viabilidad de su acto procesal”²⁰⁵. Esta interpretación tiene sus dos vertientes por lo que se advierte, uno a favor del proceso, lo que se denomina Pro actione y la otra que es a favor del administrado, de modo que no se sacrifique ni el procedimiento ni tampoco los intereses del administrado, que por aplicación de este principio no deben ser sacrificados.

Para GUZMÁN NAPURÍ “este principio pretende que lo sustantivo prevalezca sobre las formas. Hoy en día el procedimiento administrativo no se concibe como un mecanismo que desincentive su seguimiento a fin de obtener

²⁰³ Ídem.

²⁰⁴ Citado por BERTOLINO, Pedro Juan. El exceso ritual manifiesto. Segunda edición. Librería Editora Platense S.R.L., 2009. Buenos Aires Argentina. p.141.

²⁰⁵ MORON URBINA, Juan Carlos. (2017). Ob. cit. p. 94.

la resolución final, sino más bien como un trámite organizado que permita obtener el resultado con el mayor respeto de los derechos de los administrados”²⁰⁶.

Este repaso de los principales conceptos tiene el objetivo de resaltar la informalidad en el Derecho Administrativo que es de donde proviene el Derecho Tributario y que por afanes estrictamente recaudatorios pretende hacer primar un híper formalismo por sobre la consecución de la verdad y por sobre el derecho del comerciante a que se le puedan determinar sus obligaciones sobre su realidad material.

1.11. Principio de verdad material.- En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas.

(...)

Por este principio, el procedimiento administrativo no tiene otro fin que averiguar la verdad histórica, desentrañar la verdad “verdadera”, descubrir la verdad, la verdad “real”, no la verdad formal, puesto que se trata de un proceso inquisitivo en el que la autoridad administrativa debe hacer todo lo posible por encontrar la verdad, dejando de lado las formalidades o formalismos, lo que lo diferencia de un proceso judicial, en el cual prevalece la verdad formal o procesal.

Juan Carlos CASSAGNE al respecto señala: “A diferencia de lo que acontece en el proceso judicial, donde el juez circunscribe su función jurisdiccional a las afirmaciones y pruebas aportadas por las partes, siendo ellas

²⁰⁶ GUZMÁN NAPURÍ, Christian. Ob. cit.p.50.

el fundamento de la sentencia, en el procedimiento administrativo, el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia o no de lo alegado y probado por el administrado”²⁰⁷.

Roberto DROMI en el mismo sentido afirma: "Mientras que en el proceso civil el juez debe necesariamente constreñirse a juzgar según pruebas aportadas por las partes (verdad formal), en el procedimiento administrativo el órgano debe ajustarse a los hechos, prescindiendo de que hayan sido alegados y probados por el particular o no (verdad material). Si la decisión administrativa no se ajustara a los hechos materialmente verdaderos su acto estaría viciado”²⁰⁸.

En palabras de Gabriel HERNÁNDEZ VILLARREAL: “(...) para el garantismo liberal, el proceso es un método de debate pacífico que iguala jurídicamente a quienes por naturaleza son desiguales, y su propósito no es otro que el de heterocomponer el litigio, para lograr así la paz en justicia social. No es él un instrumento idóneo a través del cual se intente obtener a toda costa los altos fines sociales del Estado (ya que para eso están las otras ramas del poder público) y, aunque no la desdeña, tampoco se empecina en una búsqueda denodada de la **verdad real o material**²⁰⁹, debido a que es un método dialéctico de discusión y no un medio de investigación”²¹⁰.

Para el destacado procesalista Jordi FERRER BELTRÁN: “La verdad material es aquella de la que se habla fuera del proceso judicial. Por ello, también puede hacerse referencia a la misma mediante la denominación de verdad *tout court*, sin más calificativos”²¹¹. Esta perspectiva totalizadora del

²⁰⁷ CASSAGNE, Juan Carlos. (2016) Los grandes principios del Derecho Público (Constitucional y Administrativo). Editorial Reus. Buenos Aires - Argentina. p.431.

²⁰⁸ Citado por BERTOLINO, Pedro Juan. El exceso ritual manifiesto. Segunda edición. Librería Editora Platense S.R.L., 2009. Buenos Aires Argentina. p.141.

²⁰⁹ El resaltado es nuestro.

²¹⁰ HERNÁNDEZ VILLARREAL, Gabriel y otros. (2013) Derecho procesal moderno: distintas versiones alrededor de esta disciplina, Editorial Universidad del Rosario.p.58.

²¹¹ FERRER BELTRÁN, Jordi. (2005) Prueba y verdad en el derecho. Marcial Pons. Segunda edición. Madrid Barcelona España. p.61.

profesor español nos indica que muchos de los elementos que componen dicha verdad quedan fuera del proceso, puesto que en el mismo solo cabe alegar aquello que, según las reglas, puede ser incorporado y solo así valorado, por tanto, la realidad como verdad no puede ser incorporada al proceso, sin embargo, existe.

Lourdes GUTIÉRREZ QUINTANA “En cumplimiento del principio de **verdad material**²¹², resulta un deber de la Administración averiguar los hechos o darle certeza con la actividad probatoria que se requiera, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados, para que una vez constatados sirvan de fundamento de su resolución del caso”²¹³.

A diferencia de la concepción dispositiva o principio dispositivo en el que la finalidad del proceso está dada por el establecimiento de la verdad que puedan probar las partes, es decir la búsqueda de la verdad formal o procesal, a diferencia del proceso administrativo, tal como lo manifiesta GUZMÁN NAPURÍ quien dice que por este principio se “parte de la concepción publicística o inquisitiva del procedimiento administrativo, considerando que la entidad administrativa no solo debe cautelar el interés de los administrados, sino también el interés común. Por ello distingue claramente de la concepción de verdad formal, propia más bien del proceso judicial, en donde la búsqueda del interés general es indirecta, a través de la solución del conflicto (...)”²¹⁴.

MORON URBINA en el mismo sentido que el autor anteriormente mencionado señala que “el principio se sustenta en que los procedimientos administrativos no tratan de resolver conflictos intersubjetivos sino resolver directamente asuntos de interés público por su contenido, a diferencia de los

²¹² El resaltado es nuestro.

²¹³ GUTIÉRREZ QUINTANA, Lourdes. (2013) Finalidad de los medios probatorios y su aplicación en el ámbito tributario. Actualidad Empresarial N° 282 – Primera Quincena de Julio 2013. Editorial Instituto Pacífico. p.I-18.

²¹⁴ GUZMÁN NAPURÍ, Christian. Ob. cit. p.55.

procedimientos heterocompositivos: arbitrales o judiciales, donde el interés público es la resolución del conflicto y no su contenido mismo”²¹⁵.

El autor nacional también señala que “en aplicación de este principio, las actuaciones probatorias de las autoridades deben estar dirigidas a la identificación y comprobación de los hechos reales producidos y a constatar la realidad, independientemente de cómo hayan sido alegadas y, en su caso, probadas por los administrados participantes en el procedimiento”²¹⁶.

Este principio es fundamental en los procedimientos administrativos, para establecer la situación del administrado, por ello la autoridad administrativa procura el “descubrimiento” de la verdad aplicando los diversos principios administrativos. Mientras que en el proceso contencioso tributario se aplica la verdad formal, tratándose al contribuyente no como un administrado sino como a una parte en un proceso civil, en el cual la carga de la prueba se distribuyen por igual y con limitaciones para ambas partes, sin embargo estamos frente a un procedimiento administrativo donde no existe otra parte sino es la acción de la administración tributaria frente al administrado, al cual le limita el derecho a probar para establecer la verdad material al no admitírsele medios probatorios porque estos fueron presentados extemporáneamente. Entonces a la administración tributaria no le interesa la verdad material sino la verdad formal.

Pero aún más importante de que si se tratase o no de una contienda en el sistema inquisitivo o dispositivo, es que se debe conocer la verdad para poder adoptar decisiones justas. Roberto JIMÉNEZ MURILLO al respecto nos dice que el principio de verdad material “(...) conlleva un valor intrínseco con el

²¹⁵ MORON URBINA, Juan Carlos. (2006). Ob. cit. p. 41.

²¹⁶ MORON URBINA, Juan Carlos. (2017). Ob. cit. p. 112.

cual la administración pública no puede transar: la verdad como sustento de sus decisiones”²¹⁷.

Sin embargo, en el ámbito tributario, pocos son los que consideran que los tribunales fiscales debieran resolver con apego a este principio administrativo, así tenemos la opinión del tratadista argentino Horacio GARCÍA BELSUNCE, quien señala que:

(...) ni el Tribunal puede, en el marco de la revisión jurisdiccional que realiza de la actividad de la administración tributaria, resolver cuestiones que no forman parte del acto administrativo cuyo recurso habilitó su instancia, ni resolver más allá de lo solicitado por el contribuyente al momento de interponer su recurso²¹⁸.

Pese a lo expuesto por el tratadista argentino, creemos que la resultante de la aplicación de la limitación a la presentación de los medios probatorios es que se establecerán sanciones y deuda tributaria en base a la existencia de documentación que no necesariamente reflejará la realidad económica del contribuyente sino solo de aquello que le autorizó probar la administración tributaria, lo cual de por sí es vulneratorio en cualquier sistema procesal desde el cual se quiera enfocar.

Diversos pronunciamientos de la administración tributaria dan cuenta que, por lo general, no ha aplicado el principio de verdad material. Tan solo por excepción el Tribunal Fiscal ha ordenado a ésta en casos muy escasos que aplique dicho principios para algunas determinaciones, tal es el caso de la

²¹⁷ JIMÉNEZ MURILLO, R. (2011). Los principios de impulso de oficio y verdad material en el procedimiento administrativo en Derecho PUCP, Revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad católica del Perú. Nro. 68. p.202.

²¹⁸ GARCÍA BELSUNCE, Horacio. (2003) Tratado de Tributación. Tomo I. Derecho Tributario. Volumen II. Editorial Astrea. Buenos Aires Argentina. p.311.

Resolución del Tribunal Fiscal²¹⁹ Nro. 6436-5-2005 de fecha 21.10.2005 en la cual resolvió:

En mérito al principio de verdad material, se ordena a la Administración Tributaria que efectúe cruces de información para verificar la fehaciencia de las operaciones, sin perjuicio de las demás comprobaciones que sean pertinentes.

Como conclusión se puede decir que aún estamos lejos que la administración tributaria cumpla un papel de la administración de los tributos con el debido respeto de los derechos de los administrados, aún la administración tributaria se ha quedado con el papel inicial de un mero ente recaudador de tributos cuya función debe cumplirla aún por encima de los derechos de los administrados.

2.2.2.1.4 DERECHOS DE LOS ADMINISTRADOS DE ACUERDO AL DERECHO ADMINISTRATIVO

El artículo 64°, Inciso 10²²⁰ del Texto Único Ordenado de la Ley 27444 Ley de Procedimientos Generales Administrativos, aprobado por el Decreto

²¹⁹ Citada por AGUILAR ESPINOZA, Henry. (2014) Fiscalización tributaria: Cómo afrontarla exitosamente. Editorial Entrelíneas S.R.L. Lima, Perú. p.136.

²²⁰ Artículo 64°.- Derechos de los administrados

Son derechos de los administrados con respecto al procedimiento administrativo, los siguientes:

1. La precedencia en la atención del servicio público requerido, guardando riguroso orden de ingreso.
2. Ser tratados con respeto y consideración por el personal de las entidades, en condiciones de igualdad con los demás administrados.
3. Acceder, en cualquier momento, de manera directa y sin limitación alguna a la información contenida en los expedientes de los procedimientos administrativos en que sean partes y a obtener copias de los documentos contenidos en el mismo sufragando el costo que suponga su pedido, salvo las excepciones expresamente previstas por ley.
4. Acceder a la información gratuita que deben brindar las entidades del Estado sobre sus actividades orientadas a la colectividad, incluyendo sus fines, competencias, funciones, organigramas, ubicación de dependencias, horarios de atención, procedimientos y características.
5. A ser informados en los procedimientos de oficio sobre su naturaleza, alcance y, de ser previsible, del plazo estimado de su duración, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tal actuación.
6. Participar responsable y progresivamente en la prestación y control de los servicios públicos, asegurando su eficiencia y oportunidad.
7. Al cumplimiento de los plazos determinados para cada servicio o actuación y exigirlo así a las autoridades.
8. Ser asistidos por las entidades para el cumplimiento de sus obligaciones.

Supremo N° 006-2017-JUS, publicado el 20 de marzo de 2017, prescribe que los administrados tienen derecho:

A que las actuaciones de las entidades que les afecten a los administrados sean llevadas a cabo en la forma menos gravosa posible.

El Estado al desarrollar su actividad administrativa tendiente al bien común debiera compatibilizarlo con los derechos de los administrados, en tanto ciudadanos y personas, merecedores del respeto de sus derechos, puesto que la administración pública en uso del *ius imperium* puede imponer obligaciones que los ciudadanos deben soportar y por mandato de este principio debiera hacerlo de la forma que resulte menos costosa en términos económicos y menos perjudicial en el aspecto de tener que realizar numerosos actos con la finalidad de satisfacer los requerimientos administrativos.

GUZMAN NAPURÍ al respecto afirma que “cuando se limitan derechos de los particulares, es menester emplear el denominado principio de proporcionalidad, que implica que los fines perseguidos con una actuación determinada deben guardar relación directa con los medios empleados para ello, (...) el gravamen debe limitarse a lo estrictamente indispensable”²²¹.

9. Conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la entidad bajo cuya responsabilidad son tramitados los procedimientos de su interés.

10. A que las actuaciones de las entidades que les afecten sean llevadas a cabo en la forma menos gravosa posible.

11. Al ejercicio responsable del derecho de formular análisis, críticas o a cuestionar las decisiones y actuaciones de las entidades.

12. A no presentar los documentos prohibidos de solicitar las entidades, a emplear los sucedáneos documentales y a no pagar tasas diferentes a las debidas según las reglas de la presente Ley.

13. A que, en caso de renovaciones de autorizaciones, licencias, permisos y similares, se entiendan automáticamente prorrogados en tanto hayan sido solicitados durante la vigencia original, y mientras la autoridad instruye el procedimiento de renovación y notifica la decisión definitiva sobre este expediente.

14. A exigir la responsabilidad de las entidades y del personal a su servicio, cuando así corresponda legalmente, y

15. Los demás derechos reconocidos por la Constitución o las leyes.

²²¹ GUZMAN NAPURÍ, Christian. Ob. cit. p. 131.

En el caso bajo estudio, es la misma Ley, art. 141 del Código Tributario, la que limita el derecho a probar del administrado, y siendo que la administración pública se conduce por el principio de licitud, legalmente no sería un gravamen o restricción gravosa, sin embargo, una lectura constitucional de dicho artículo haría que se estime lo contrario, y es que las actuaciones muchas veces se enmarcan en la ley, y determinaciones actuaciones contradictorias a la Constitución y basadas en la misma ley debieran eliminarse, así como la propia ley que las sustenta.

MORON URBINA señala que debe existir Derecho a Moderación de Actos de Gravamen: “los actos de gravamen, denominación con la cual se conocen a los actos administrativos que imponen cargas, obligaciones, limita derechos, o contiene declaraciones perjudiciales a los administrados, tienen aquí un tratamiento limitante a favor de los administrados. Aquí se dice que, todos estos actos deben ser llevados a cabo de la forma menos gravosa posible, para los administrados, en una proyección del principio de razonabilidad, establecido en el título preliminar”²²². El autor nacional nos remite que las cargas aludidas por la norma bajo comentario deben orientarse – limitarse – por el principio de razonabilidad, que se aplica a la par con el principio de proporcionalidad, es decir, la intensidad de la afectación debe conllevar a fines más beneficiosos para el interés común, es decir que no exista otra forma de lograrlos con formas sucedáneas, pero que esta obligación no debe sobrepasarse o extralimitarse. En este mismo sentido se pronuncia Esteban QUISPE SARAVIA al señalar que toda medida “deberá adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a

²²² MORON URBINA, Juan Carlos. (2006). Ob. cit. p. 271.

emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido”²²³.

De lo anteriormente señalado podemos concluir que la administración tributaria, en sus actuaciones no debe imponer medidas lesivas a los administrados, por cuanto el Estado se debe conducir respetando sus derechos fundamentales que son los límites de su actuación, pero, como se ha descrito, la administración tributaria es una de las pocas instituciones en la que la discrecionalidad se utiliza para limitar o impedir que los derechos contenidos en el derecho al debido proceso se ejerzan más ampliamente, por lo que el comerciante, en tanto contribuyente, ve reducido su derecho a probar lo que finalmente va a provocar una afectación o gravamen al administrado que va a repercutir en su patrimonio, pues lo que busca la administración tributaria es incrementar su nivel de recaudación sobre la base de limitar diversos derechos a los administrados.

2.2.3 OBLIGACIONES DEL ADMINISTRADO EN CODIGO TRIBUTARIO

El Artículo 87° del Código Tributario, establece una lista de obligaciones de los administrados, los cuales se encuentran obligados a permitir las actividades de fiscalización, entre las más importantes tenemos:

- a) Permitir el control por la administración tributaria, así como presentar o exhibir declaraciones, informes, libros de actas y otros documentos.**

En el numeral 5 se establece el deber de tolerar las labores de control de la administración tributaria, concordante con el Art. 62° del mismo cuerpo normativo.

²²³ QUISPE SARAVIA, Esteban Miguel. (2005). Ley del Procedimiento Administrativo General. Asociación Civil Administración, Desarrollo y Cambio. Arequipa Perú. T – 1 pp. 371 - 372.

Por esta obligación el administrado debe permitir a los funcionarios el ingreso a los establecimientos donde se realizan las actividades vinculadas al objeto de la empresa y con ello permitir la revisión la documentación tributaria.

Otra de las obligaciones prescritas, es la de presentar o exhibir las declaraciones, informes, libros de actas, registros, libros contables y otros documentos vinculados a hechos generadores de obligaciones tributarias cuando fuesen solicitados por la administración tributaria. Se debe distinguir las acepciones de presentar y exhibir, por la primera el administrado entrega documentación solicitada y por la segunda muestra y conserva en su poder su documentación.

b) Proporcionar información sobre las actividades propias o de terceros.

El numeral 6 establece el deber de colaboración de los administrados. Esta obligación tiene por objetivo que el administrado presente información determinada relativa a sus propias operaciones o de terceros con los que haya establecido vínculo. Este tipo de información está relacionada con cualquier aspecto que tenga relevancia tributaria y se puede entregar en soporte físico o magnético, tiene la finalidad en el primer caso, establecer de mejor forma las obligaciones formales y sustanciales y en el segundo caso, confrontar lo presentado y/o declarado por este tercero.

c) Conservar los libros y registros, documentos relacionados con hechos materia de obligaciones tributarias, mientras el tributo no esté prescrito. En caso de pérdida deberá comunicar a Sunat y deberá rehacer la documentación.

La prescripción como es la institución del Derecho que por el paso del tiempo puede hacer adquirir o perder derechos, y constituye una

limitación a la facultad de fiscalización, numeral 7, que impone la obligación de conservar los libros mientras no hayan prescrito los tributos afectos, además trae aparejada la obligación de comunicar cualquier pérdida, así como de rehacer la documentación. La finalidad de estas obligaciones son evitar que el administrado conserve su acervo documentario para permitir una fiscalización adecuada y establecer una determinación sobre cierta, puesto que en caso se pierdan sus documentos estos se harán sobre base presunta o indirecta, lo que puede desfavorecer al contribuyente eventualmente.

2.2.4 DEL DERECHO A PROBAR DE LOS CONTRIBUYENTES

Todo proceso destinado a la resolución de un conflicto jurídico tiene una serie de procedimientos y formalidades para su mejor resultado. Uno de ellos y que es materia de la presente investigación es el denominado derecho a prueba que no es otra cosa que la manifestación del debido proceso conducente al establecimiento de la verdad en el proceso. La verdad entendida como aquella relación entre la realidad y el conjunto de medios para acreditar dicha realidad, a esto comúnmente la denominamos verdad, esa correspondencia entre la realidad y su demostrabilidad.

El procedimiento en general es el medio para alcanzar aquella y con ello realizar uno de los valores más preciados del Derecho: la Justicia, entendida como aquello que se merece, a lo que se tiene derecho, sin embargo para llegar a ella se han construido una serie de ritos para construirse la misma dentro de los procesos, y estos ritos no son otra cosa que concepciones y formalidades dentro de un tipo de sistema, para ello dependiendo del contexto, del tipo de área del Derecho se han desarrollado diversos sistemas probatorios.

El respeto a los principios del debido proceso, del derecho a probar, como elementos sustanciales de cualquier proceso en una sociedad

democrática, es necesario establecerlo a través de procedimientos justos y que respondan a las necesidades de los administrados y de la sociedad de la que forman parte. El Debido Proceso y el Derecho a Probar son principios que son parte de los derechos y garantías fundamentales de un Estado Social y Democrático de Derecho que nuestra Carta Fundamental pretende instituir plenamente, que deben ser extensivas a las potestades administrativas de la administración tributaria, para dotar al ordenamiento tributario de la seguridad jurídica a la que tienen derecho los administrados en su relación con el ente administrativo tributario.

El derecho a probar permite que el contribuyente sea determinado conforme a la verdad, a su realidad económica, al respecto Vítor DE PAULA RAMOS señala que “La fundamentalidad material de la prueba esta intrínsecamente ligada a la verdad y a la importancia de ella para cualquier relación jurídica”²²⁴. La posibilidad de ejercer el derecho a probar permite que la administración tributaria obtenga los medios probatorios por parte del contribuyente y esta determine conforme a estos. No existe derecho más importante en un proceso de determinación y de sanción que el ejercicio del derecho a probar.

2.2.4.1 EL DEBIDO PROCESO Y EL DERECHO A PROBAR

2.2.4.1.1 El debido proceso

El respeto al principio del debido proceso, en su dimensión del derecho a probar, como elementos sustanciales de cualquier proceso en una sociedad democrática, es necesario establecerlo a través de procedimientos justos y que respondan a las necesidades de los administrados y de la sociedad de la que forman parte. Y creemos que el proceso contencioso tributario no debe ser ajeno

²²⁴ DE PAULA RAMOS, Vítor. Derecho fundamental a la prueba. Artículo publicado en la Gaceta Constitucional & Procesal Constitucional. Publicación periódica de Editorial Gaceta Jurídica. N° 65. Año 2013. Lima Perú. p. 288.

a ello, el debido proceso y el derecho a probar son principios que son parte de los derechos y garantías fundamentales de un Estado Social y Democrático de Derecho que nuestra Carta Fundamental pretende instituir plenamente, que deben ser extensivas a las potestades administrativas de la administración tributaria, para dotar al ordenamiento tributario de la seguridad jurídica a la que tienen derecho los administrados en su relación con éste.

BUSTAMANTE ALARCON señala “que el derecho a probar no tiene por objeto convencer al juez sobre la verdad del hecho afirmado, es decir, no es un derecho a que el juez se dé por convencido en presencia de ciertos medios de prueba, sino a que acepte y practique las pedidas o presentadas por las partes y las tenga en cuenta en la sentencia o decisión (con prescindencia del resultado de su apreciación)”²²⁵.

En este sentido, de lo que se trata es que el ejercicio del derecho se concrete, puesto que solo así se garantiza que el proceso se desarrolle con las garantías plenas de que el resultado será mejor cuando el juzgador cuenta con todos los elementos probatorios posibles.

José PALOMINO MANCHEGO entiende por Debido Proceso como el derecho que tiene toda persona dentro de un proceso, que encuentra facultada para exigir “el respeto de aquellos principios y normas esenciales para que su situación de procesado o de parte procesal puedan considerarse auténticamente justa”²²⁶. Esta concepción nos acerca a la idea de lo justo que debe tener el proceso, por el cual el respeto de dichas normas derivará en un proceso justo, o por lo menos lo garantizará.

²²⁵ BUSTAMANTE ALARCON Reynaldo. Ob. cit. pp. 104-105.

²²⁶ PALOMINO MANCHEGO, José F. (2003). Problemas escogidos de la Constitución peruana de 1993. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México. Serie Ensayos Jurídicos, Núm.16. Primera edición. México. pp. 53-54

El debido proceso hoy, agrega el autor citado, “por su propia naturaleza, no es atributo que pueda predicarse exclusivamente a propósito de los procesos estrictamente judiciales (debido proceso judicial), sino que puede ser extensivo a cualquier clase de mecanismo de resolución de conflictos o de determinación de situaciones, con lo cual, procede su invocación, no sólo a nivel de los llamados procesos administrativos sino incluso a propósito de los procedimientos corporativo-particulares”²²⁷. Con ello, ratifica una línea contemporánea y que es doctrina aceptada y aplicada, como es que el debido proceso extiende sus efectos a todo proceso y no solo se restringe al plano judicial, tal como nació.

Enrique BERNALES BALLERSTEROS señala que “Mediante el debido proceso se garantiza que las reglas de organización judicial, competencia, trámite de los juicios y ejecución de las decisiones de la justicia, se lleven a cabo respetando las garantías constitucionales y legales vigentes”²²⁸. Esta garantía constitucional hoy en día, como dijimos, ya no es considerada únicamente para los procesos judiciales, tal como esboza el autor citado, sino que es aplicable al Derecho Administrativo y por ende al procedimiento administrativo, por extensión al Derecho Administrativo Tributario.

Eloy ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA respecto del tratamiento constitucional del debido proceso señala que “este precepto constitucional nos demuestra cómo aun cuando dicha norma únicamente pareciera limitarse a exigir la observancia del debido proceso en sede jurisdiccional, ello no obsta para invocar este derecho fundamental en otros contextos”. Asimismo agrega que “son más bien los elementos previstos en nuestra cláusula constitucional de derechos implícitos (el artículo 3 de la Constitución de 1993), y entre ellos muy

²²⁷ Ídem.

²²⁸ BERNALES BALLESTEROS, Enrique. (1999). La Constitución de 1993. Editora RAO. Quinta Edición. Lima Perú. p. 642.

especialmente los de la dignidad del hombre y del Estado Democrático de Derecho, aquellos aspectos que permiten reconocer al debido proceso como un derecho fundamental cuyo margen de acción no se limita al ámbito judicial, sino que también puede ser aplicado a los diferentes procedimientos administrativos e inclusive (...)”²²⁹. El profesor peruano ubica a esta garantía dentro de la concepción del Estado Democrático de Derecho que declara nuestra Carta Fundamental.

El profesor argentino Roberto DROMI respecto del debido proceso dice: “la garantía de defensa en juicio es aplicable en el ámbito administrativo. Cuando no se da al administrado la oportunidad de exponer razones, de ofrecer y producir pruebas, etc., el acto administrativo estará viciado en el elemento voluntad”²³⁰. En nuestro país del mismo parecer es el Tribunal Constitucional, que ha dictado sentencias en ese sentido, nos refiere Marcial RUBIO CORREA por ejemplo: “La finalidad central que el Tribunal Constitucional da a la existencia del debido proceso, como a su turno la de tutela jurisdiccional, es la de permitir que las personas puedan defender debidamente sus derechos ante la autoridad del Estado: “[...] el debido proceso está concebido como el cumplimiento de todas las garantías, requisitos y normas de orden público que deben observarse en las instancias procesales de todos los procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos` (Sentencia del 15-08-02 Exp. 0858-2001-AA-TC – Acción de Amparo)”²³¹.

²²⁹ ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA, Eloy. (2003). Jurisdicción Constitucional, Impartición de Justicia y Debido Proceso. ARA Editores. Primera Edición. Lima Perú. pp. 420-421.

²³⁰ DROMI, Roberto. Ob. cit. p. 339.

²³¹ RUBIO CORREA, Marcial. (2005). La Interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional. Fondo Editorial PUCP. Lima Perú. p. 316.

En cuanto al ámbito estrictamente tributario, la garantía del debido proceso es plenamente aplicable, como refiere Javier CORIPUNA al reseñar una sentencia del Tribunal Constitucional (Exp. N° 2456-2004-AA/TC):

(...) el artículo 139° Inciso 3) de la Constitución, establece, como principio de la función jurisdiccional, la observancia del debido y la tutela jurisdiccional, el cual no solo se limita a las formalidades propias de un procedimiento judicial, sino que se extiende a los procedimientos administrativos sancionatorios. En tal sentido, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea este administrativo (...) o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso (...) lesionar el debido proceso implica que, durante el proceso administrativo de cobranza de deuda tributaria, al demandante se le priva, por lo menos, del ejercicio de alguno de los referidos derechos integrantes del contenido esencial del debido proceso (...) ²³².

En este sentido a pesar de este expreso reconocimiento por el Tribunal Constitucional todavía no se ha hecho carne en la administración tributaria dado el interés netamente recaudador de la misma, que los diversos regímenes han avalado al mantener las disposiciones limitativas incólumes.

Nuestra legislación ha recogido principios generalmente aceptados en el Derecho Administrativo, ya no solo como mandatos implícitos sino específicamente el Artículo IV de la Ley de Procedimientos Administrativos General (LPAG) que versa sobre Principios del procedimiento administrativo. El Principio del debido procedimiento (1.2) señala que “Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento

²³² CORIPUNA, Javier Adrián. “Los principios y derechos del debido proceso en algunos casos de amparo en materia constitucional tributaria” en LANDA ARROYO, César. [Director] (2006). Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria. Gaceta Jurídica Editores. Primera Edición. Lima Perú. P. 338.

administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho. La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal Civil es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo”.

Una garantía que se aplica y se exige durante los procesos judiciales es el derecho al debido proceso, que no es otra cosa que el respeto por los derechos de los sujetos procesales a que se conduzca el proceso judicial dentro de las exigencias legales. Inicialmente, como se sabe, este derecho era reconocido sólo a nivel judicial, pero ahora se reconoce que éste derecho es aplicable también en sede administrativa. Se reconoce que el principio del debido proceso comprende: el Derecho a exponer sus argumentos, el Derecho a ofrecer y producir pruebas y el Derecho a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

En Argentina, Agustín GORDILLO nos dice al respecto:

El principio de la defensa en juicio, o debido proceso [razonabilidad, racionalidad, proporcionalidad, justicia natural, *fairness*, etc.], es un principio general del derecho, de carácter universal en los países que tienen Estado de derecho. Es por lo tanto aplicable también, desde luego, en el procedimiento administrativo y con criterio amplio, no restrictivo. Así lo ha reconocido el decreto-ley 19.549/72, en su art. 1º, inc. f). Ese reconocimiento a nivel de derecho subjetivo individual se torna derecho colectivo con la introducción en el art. 43 de la Constitución de los derechos de incidencia colectiva. Ellos requieren también una previa audiencia, en este caso pública, al conjugarse con el art. 18. Todo ello se explica por el carácter axiológico que la Constitución da a este principio en su formulación tradicional y por constituir prácticamente un principio general del derecho,

consustanciado con la esencia misma de derecho, de Estado de Derecho y de la justicia natural²³³.

Juan Carlos MORÓN URBINA²³⁴ señala que la vulneración de normas, sean estas sustantivas y/o formales, prescritas en el procedimiento que deben garantizar el debido proceso, no pueden subsanarse, en ninguna sede, sea esta administrativa o judicial, lo que conlleva irremediabilmente a la nulidad del acto administrativo pronunciado. “La Ley protege al administrado de cualquier estado de indefensión que puede producirse en su perjuicio”²³⁵.

El destacado autor nacional pone de relieve que el respeto al debido proceso se tiene que cumplir en todas sus formas, y es de tal importancia que causa la nulidad de los procesos por una grave afectación a este principio.

En Brasil, DEL PADRE TOMÉ nos señala que: “El proceso administrativo tributario, entendido como etapa litigiosa del transcurso de constitución de la obligación y de las sanciones tributarias, la Constitución de 1988 determinó la observancia de los principios inherentes al debido proceso legal, confirmando el carácter jurisdiccional de la composición de la controversia administrativa”²³⁶. El legislador en Brasil ha entendido que los procesos tributarios no pueden ser compartimientos estancos, los cuales, tales celdas impermeables no cumplan con las diversas garantías que tiene toda persona sometida a un proceso administrativo o tributario.

Siempre se ha aludido a que la limitación a la presentación de los medios probatorios se ha establecido por el interés público o interés general versus el interés del particular, ese interés general supuesto no es más que el interés recaudatorio de parte de la administración tributaria, por tanto, ese interés

²³³ GORDILLO, Agustín. (2003). Tratado de Derecho Administrativo. ARA Editores. Sexta Edición. Lima Perú. Tomo II - p. IX-10.

²³⁴ MORON URBINA, Juan Carlos. (2006). Ob. cit. p. 29.

²³⁵ Ídem.

²³⁶ DEL PADRE TOMÉ, Fabiana Ob. cit. p.249.

debiera conciliarse con el interés y sobre todo los derechos de los administrados. Al respecto Manoel DE OLIVEIRA FRANCO SOBRINO señala: “una forma de conciliar el interés público con el derecho de los administrados: ‘la seguridad jurídica para los que dependen de la Administración a través del control de las formas que la ley determina para que los actos gubernamentales se legitimen en la legalidad’”²³⁷.

Diversas sentencias del Tribunal Constitucional²³⁸ han señalado que la garantía constitucional del debido proceso se aplica en sede administrativa. En cuanto la compatibilidad del Derecho Procesal Civil con el Derecho Procesal Administrativo, el primero puede ser aplicado supletoriamente y por lo general lo es. Tratándose de los procedimientos tributarios debiera ser aplicable plenamente este principio no encontrando otra explicación para que en sede administrativa la Administración niegue reiteradamente la libertad probatoria de la que deben gozar los administrados que el interés fiscal, que no es otra cosa que el interés recaudador del ente administrador de tributos.

César GARCÍA NOVOA²³⁹ señala que con la vigencia desde el año 2001 de la Ley de Procedimientos Administrativos General (LPAG) 27444 se

²³⁷ Ídem.

²³⁸ N.º 3778-2004-AA/TC del 17/11/2005: “El derecho constitucional al debido proceso establecido, en el inciso 3) del artículo 139º es aplicable no sólo a los procesos judiciales sino a todo proceso en general, por lo que constituye también un principio y un derecho del proceso administrativo disciplinario (FJ 20)”; N.º 8605-2005-AA/TC del 11/05/2006: “Se reitera que el debido proceso y los derechos que conforman su contenido esencial están garantizados no solo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo. El debido procedimiento administrativo supone, en toda circunstancia, el respeto –por parte de la administración pública o privada– de todos los principios y derechos normalmente protegidos en el ámbito de la jurisdicción común o especializada, a los cuales se refiere el artículo 139º de la Constitución (FJ 13)”; N.º 03741-2004-AA/TC del 11/10/2006: “El debido procedimiento en sede administrativa supone una garantía genérica que resguarda los derechos de administrado durante la actuación del poder da sanción de la administración. Implica por ello, el sometimiento de la actuación administrativa a reglas previamente establecidas, las cuales no pueden significar restricciones a las posibilidades de defensa del administrado y menos aún condicionamientos para que tales prerrogativas puedan ser ejercidas en la práctica (FJ 21)”.

²³⁹ GAMBA VALEGA, César. (2012). Derechos y garantías de los contribuyentes. Aspectos constitucionales en “Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva

tiene un nuevo instrumento legal para limitar la actuación de los entes administrativos en sus relaciones con los ciudadanos, dado que dicha norma nace dentro de las “exigencias de los principios y valores de un Estado democrático”, aludiendo al presidente de la Comisión de la Elaboración de dicha Ley (Jorge DANÓS ORDÓÑEZ). Nos dice el autor nacional, que varias normas contenidas en la LPAG 27444 “forman parte del denominado ‘bloque de constitucionalidad’, el mismo que se encuentra integrado por la Constitución, ‘pero también por todas las leyes a las que esta confirió capacidad de limitar a otras normas de su mismo rango’²⁴⁰.

Para MUÑOZ SABATÉ “los instrumentos probatorios tienen por finalidad lograr la convicción psicológica del juzgador. Indudablemente la conducta procesal de las partes influye, a veces decisivamente, en la formación de esta convicción. Pero dicha conducta no reviste las características de un instrumento de prueba. Por lo que será preciso buscar dichas características en el proceso o la atmósfera procesal que será el verdadero instrumento de prueba”²⁴¹. Para este autor, no solo es suficiente el respeto por las normas que regulan el procedimiento, que aseguren que en teoría se cumpla con el debido proceso, sino que, además de ello la incorporación de medios probatorios, que suponga el respeto del debido proceso responde también a la atmósfera procesal, que no es otra cosa que la perspectiva de cuerpo de funcionarios judiciales o administrativos en los cuales se desenvuelve el proceso, esto equivaldría aún más a la atmósfera cultural del país inclusive, pues no será lo mismo un debido proceso en un país con vocación autoritaria que en otro que tenga un matiz garantista bien enraizado.

de los derechos de los administrados. Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero”. Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. Lima Perú. p. 46.

²⁴⁰ GAMBA VALEGA, César. Ob. cit. p. 47.

²⁴¹ SERRA DOMINGUEZ, Manuel. (2009) Estudios de Derecho Probatorio. Editorial Communitas. Lima Perú.p.53.

2.2.4.1.2 Limitaciones del ejercicio de las potestades administrativas y el principio de legalidad.

El principio de legalidad es el mandato habilitante para las actuaciones de la Administración Pública y también límite de su ejercicio. GARCÍA DE ENTERRÍA al respecto dice: “El principio de legalidad reviste aquí una importancia primordial precisamente porque como principio que define la posición y la actuación de la Administración en un Estado de Derecho, no es únicamente límite sino fundamento del poder de actuación de la Administración”²⁴².

En el ámbito tributario, el principio de legalidad importa una serie de contornos por los que se debe conducir la administración tributaria, más aun cuando desarrolla sus actividades de comprobación, en las cuales se deben determinar obligaciones pendientes de los administrados, dado que los resultados, por lo general, resultan en una afectación o disminución del patrimonio del investigado., dado que ellos se traducen en determinación de deuda o de sanciones.

Estas potestades de investigación se encuentran dentro del sistema procesal inquisitivo, en el cual es fundamental el descubrimiento de la verdad material, por lo mismo la administración tributaria debe procurar “todos” los medios para establecerla. MAURER al respecto nos dice: “En el caso de las potestades de instrucción o investigación de la administración tributaria, a través de las cuales se articula ese principio o deber de investigación de la Administración, principio que para ser correctamente entendido ha de contemplarse básicamente como un principio de actuación que no responde a la realización de una ‘justicia rogada’, en el caso de estas potestades, decíamos, no puede perderse de vista que se trata de actuaciones que responden a una

²⁴² Citado por RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María. Ob, cit. p.125.

Administración ‘injerencial’, que implica una injerencia de la Administración, en mayor o menor medida, en la esfera privada e íntima de los particulares”²⁴³, esto es de especial relevancia puesto que no se trata de un conflicto intersubjetivo sino se trata de un procedimiento estatal, donde existe una posición de autoridad del Estado, representado por la administración tributaria, de ahí que los principios aplicables deben ser los de un sistema inquisitivo permitiendo la actuación de todos los medios probatorios posibles, mientras que en su opuesto encontramos al sistema dispositivo, en el de la justicia rogada, en el cual las normas procesales y los límites establecidos para ambas partes del conflicto deben ser equilibradas e iguales para ambas partes, en este caso la administración tributaria con amplias facultades de averiguación por una parte tiene todas las facultades para averiguar la verdad, pero a su vez tiene el deber de encontrarla pero también tiene el deber de respetar las esferas de la privacidad de los administrados, así lo señala WITTMANN al manifestar que esta injerencia estatal “(...) requiere de una habilitación ‘especial’ o reforzada, que se manifiesta en el tipo de norma, una ley, que ha de contener dicha habilitación”²⁴⁴.

Se puede decir que, si bien en el ámbito administrativo el principio de legalidad constituye una barrera para la arbitrariedad, es también cierto que si existe una disposición vulneratoria, la misma podría aplicarse sin posibilidad que las jerarquías administrativas pudieran hacer algo por revertir su aplicación.

2.2.4.1.3 Principio de la amplia defensa

El debido proceso formal de hace años atrás ha tenido que ser abandonado por el material, que implica el cumplimiento efectivo de sus reglas, uno de los aspectos más discutidos en el ámbito administrativo era si es que los administrados debían gozar de los mismos derechos de las partes en los procesos

²⁴³ *Ibíd.* p.126.

²⁴⁴ *Ídem.*

judiciales, la jurisprudencia nacional y extranjera han señalado que sí, por ello es que los administrados deben gozar del derecho a la más amplia defensa en los procesos a los que son sometidos. Una parte del contenido esencial es el de la más amplia libertad de prueba, que implica que el administrado tiene el más amplio derecho a ofrecer y actuar los medios probatorios que conduzcan a establecer la verdad.

Antonio Carlos DE ARAÚJO CINTRA al respecto señala, en el contexto brasileño, “El principio de la amplia defensa, prescrito en el art. 5º, LV, del Texto Constitucional, consiste en el ‘derecho a la adecuada resistencia a las pretensiones contrarias’. Además del contradictorio, una de sus implicaciones es la libertad de la prueba, en los términos de la cual los medios de prueba no son limitados ni enumerados taxativamente en la ley, pudiendo la parte utilizar cualquier elemento de convicción que entienda pertinente, siempre que sea obtenido lícitamente”²⁴⁵. Como se ve, que el derecho a probar no se encuentra circunscrito a limitaciones legales y existe una amplia apertura para actuar medios probatorios. Lo más resaltante es que el propio texto constitucional que lo prescribe, a diferencia del nuestro, que lo deja establecido sin darle un mínimo contenido.

2.2.4.1.4 Principio del contradictorio

La oportunidad de defensa es una característica esencial de los sistemas procesales como garantía de un proceso justo, de allí que el administrado al ser sometido a un proceso debe ser puesto de su conocimiento de las imputaciones y de los medios probatorios que lo sustentan, para que en su oportunidad puedan responder a ellos. Esta garantía, que a su vez posibilita la defensa, también abona a la finalidad del proceso, que es encontrar la verdad. Este principio es conocido como el Contradictorio, Paulo Cesar CONRADO al respecto señala:

²⁴⁵ Citado por DEL PADRE TOMÉ, Fabiana Ob. cit. p.251.

“El principio del contradictorio, también denominado principio de la audiencia bilateral, consiste en la prescripción de que nadie puede ser condenado sin ser oído. Ese principio hace referencia a la *oportunidad* de la defensa, significando, según Odete MEDAUAR, ‘la facultad de manifestar el propio punto de vista o argumentos propios, ante hechos, documentos o puntos de vista presentados por otro’”²⁴⁶.

La administración tributaria al no permitir la actuación de medios probatorios, en mérito del art. 141º del C.T. no permite el contradictorio, dado que la imputación en la que se sostiene no corresponde a la realidad. Sin embargo, al negarse a admitir los medios probatorios está impidiendo establecer la verdad material que debe procurar el proceso, no permitiendo contradecir lo determinado por la administración tributaria.

2.2.4.2 EL DERECHO A PROBAR EN MATERIA TRIBUTARIA

Es frecuente encontrar a Contribuyentes que habiendo obtenido elementos o medios probatorios con los que pudieran probar sus pretensiones una vez concluida la fiscalización, se ven impedidos de ofrecerlos por la limitación legal que ha establecido el ordenamiento jurídico tributario, por el carácter de preclusivo establecido en materia probatoria al procedimiento de fiscalización, constituyendo ello un atentado al Principio del Debido Proceso y al Derecho a obtener una solución o resolución justa.

Como señalamos los tipos de prueba admitidos en la instancia contenciosa tributaria han sido limitados a tres; la documental, pericial y la inspectiva, siendo restrictivo respecto de encontrar la verdad objetiva, puesto que otros medios probatorios que probarían la situación del contribuyente no son admitidos. Y siendo el procedimiento contencioso tributario, un procedimiento básicamente administrativo, debe buscar lo que todo

²⁴⁶ *Ibíd.* pp.251-252.

procedimiento administrativo persigue; encontrar la “verdad material”, principio consagrado en nuestra Ley de Procedimientos Administrativos General y para encontrarla no debieran existir limitaciones preclusivas y de medios de prueba, pues estas limitaciones son generalmente de aplicación en conflictos intersubjetivos, puesto que en éstos deben existir igualdad y garantías suficientes para que ambas partes puedan ofrecer y cuestionar los medios probatorios. En cambio, en los procedimientos administrativos que pertenecen a la esfera del Derecho Público, lo que se busca es encontrar la verdad de los hechos por el interés general y no únicamente por las pruebas ofrecidas por las partes, y no se la va a encontrar limitando los medios probatorios que los administrados puedan ofrecer.

La Constitución ha consagrado a la dignidad del hombre y el Estado Social y Democrático de Derecho como premisas que permiten reconocer al debido proceso como un derecho fundamental y estando el Perú apuntando a ser o por lo menos parecerse a ese Estado Constitucional no tendría que impedirse a sus ciudadanos, en tanto contribuyentes, que puedan determinar su situación jurídica sobre la base de los medios probatorios que reflejen los hechos y no ateniéndose a una formalidad que haga prevalecer la apariencia sobre la realidad. Pero, como hemos expuesto, determinadas normas tributarias entran en disonancia con lo que debiera ser la primacía de los derechos y garantías fundamentales sobre las potestades administrativas, propias de un “Estado Social y Democrático de Derecho” que nuestra Carta Fundamental pretende instituir, sin embargo las normas infraconstitucionales vienen empoderando cada vez más a la administración tributaria en desmedro de los administrados y esto básicamente se debe a que el interés que ha movido al Estado es un mero interés recaudador, en detrimento de las garantías fundamentales de los administrados.

Joan PICÓ I JUNOY señala que “El derecho constitucional a la prueba que toda persona posee, conjuntamente con el de obtener la efectiva tutela judicial, comporta que no puedan establecerse prohibiciones absolutas de prueba de un determinado hecho, en la medida en que imposibilitarían la protección de un derecho que sobre tal realidad se fundamente”²⁴⁷. Así, las limitaciones legales para actuar medios probatorios responden a una situación de cosas anteriores a la era del garantismo procesal y a la tesis del Estado Constitucional, puesto que no ha sido posible que de la propia administración salga una propuesta renovadora o que aquellos que tienen que ver con el quehacer tributario hayan logrado siquiera modificar la perspectiva limitativa que tiene la administración tributaria y aquellos que, en diversos regímenes han defendido la inmodificabilidad del Código Tributario.

Es de advertir que, aún y cuando ha existido un avance en la aplicación concreta de los derechos fundamentales a través de los procesos judiciales y administrativos en general, en la normatividad y resolución de los procedimientos tributarios ello no ha ocurrido, muy por el contrario se ha aislado de este avance que ha penetrado a las demás instituciones procesales, pues las normas tributarias y sobre todo las que corresponden a los distintos procedimientos contenciosos tributarios han permanecido al margen del progreso del resto del ordenamiento jurídico. Al grado inclusive de pretender desconocer que los procedimientos tributarios son una sub especie de procedimientos administrativos, tal como se señaló, y que la búsqueda de éstos, fundamentalmente, es la verdad objetiva, por lo que debieran aplicarse las normas que corresponden al “debido procedimiento administrativo”, así como el “principio de verdad material”, por los que la autoridad administrativa debe

²⁴⁷ PICÓ I JUNOY, Joan (1996) El derecho a la prueba en el proceso civil. J.M. Bosch Editor. Barcelona España. p.188.

verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual debe adoptar todas las medidas probatorias necesarias.

Producto de estas limitaciones legales en los medios probatorios, en diversos procedimientos contenciosos tributarios tramitados por la administración tributaria, se vienen desestimando reiteradamente medios probatorios presentados posteriormente al cierre de los procedimientos de fiscalización, aún y cuando éstos habrían contenido elementos que pudieran haber servido a los órganos resolutores para mejor resolver y de este modo alcanzado la verdad objetiva que se pretende descubrir en todo procedimiento administrativo, asimismo el tener un medio probatorio que pueda tener carácter de prueba indubitable en esta instancia pero que no esté permitido legalmente ha restringido al administrado de probar su pretensión así como ha impedido al juzgador, en este caso el órgano resolutor, resolver conforme a la verdad objetiva.

De este modo los administrados han visto vulnerados sus derechos al debido proceso y al derecho de probar, que constituyen derechos fundamentales. Constituyendo además una afectación a uno de los principios consagrados en el Artículo 74° de nuestra Carta Fundamental, como es el del Respeto de los Derechos Fundamentales de las Personas, pues tales normas colisionan con éstos, y al Derecho al Debido Proceso, garantía consagrada por nuestra Carta Fundamental, pues el hecho de limitar la actividad probatoria de los administrados atenta contra estos principios y garantías, que se irrespetan al normar una legislación procesal administrativa tributaria con estas restricciones.

En conclusión, los principios al erigirse como mandatos superiores del sistema normativo deberían ser tomados y aplicados en toda actuación de la administración tributaria.

2.2.4.3 INCLUSIÓN Y EVOLUCIÓN DE LA EXTEMPORANEIDAD DE LA PRESENTACIÓN DE LOS MEDIOS PROBATORIOS

A continuación, presentamos la evolución de la inclusión de la norma sobre la limitación de los medios probatorios en la legislación tributaria:

2.2.4.3.1 CÓDIGO TRIBUTARIO DE 1968: DECRETO SUPREMO N° 287-68-HC

El primer Código Tributario, entró en vigencia en octubre de 1968, promulgado por el gobierno del presidente Belaunde por Decreto Supremo N° 287-68-HC: “Código Tributario – Principios Generales”, el mismo que no contenía una regulación que limitara los plazos de admisión de los medios probatorios, solo tipificaba los medios probatorios a través de su artículo 122°:

Las pruebas de las que el contribuyente puede hacer uso en el procedimiento de reclamación son la instrumental, la pericial y la de inspección por la administración tributaria.

Este cuerpo legal no sufriría importantes modificaciones durante los gobiernos militares durante los doce años que duraron éstos, bajo la vigencia de la Constitución de 1933.

2.2.4.3.2 TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO DE 1982: DECRETO SUPREMO N° 395-82-EFC

La Constitución de 1979 empezaría a regir plenamente a partir de 1980, con la restauración de la democracia y la asunción a la presidencia por segunda vez del Arquitecto Belaunde, se promulgaría el Texto Único Ordenado del Código Tributario, Decreto Supremo N° 395-82-EFC del 30 de diciembre de 1982 y modificado por el Decreto Legislativo N° 300, promulgado el 26 de Julio de 1984, el mismo que dio fuerza de Ley al Decreto Supremo

mencionado. El artículo 122° se modificaría antes, a través del Decreto Legislativo N° 187, el 16 de junio de 1981, añadiéndole un segundo párrafo:

Las pruebas de las que el contribuyente puede hacer uso en el procedimiento de reclamación son la instrumental, la pericial y la de inspección por la administración tributaria.

No se admitirá como prueba la que, habiendo sido requerida por la administración tributaria durante el proceso de fiscalización, no hubiera sido presentada, salvo que el contribuyente pruebe que la omisión no se debió a causa imputable a él o pague la totalidad del monto impugnado. El requerimiento de la Administración deberá ser formulado por escrito, otorgando un plazo para la presentación de la prueba requerida, la que deberá ser entregada por el contribuyente bajo cargo.

Pedro FLORES POLO señalaba en ese entonces que: “El segundo párrafo de este artículo 122 acoge lo que ha venido precisando la jurisprudencia fiscal, en el sentido de que, si durante el proceso de fiscalización la Administración exigió la presentación de alguna prueba y pese al requerimiento, no se presentó, dicha prueba ya no podría admitirse pasado el plazo del requerimiento, salvo que el reclamante acredite que la omisión que no se debió a su causa que le pudiera ser imputable (fuerza mayor, por ejemplo) o que pague la totalidad del monto impugnado, quedándose a las resultas del proceso”²⁴⁸.

La técnica legislativa no era muy depurada en ese entonces, pues se hablaba de pruebas, cuando lo que conserva o puede presentar y/o exhibir el administrado en esta etapa son solo medios probatorios, elementos para que una vez evaluados y sometidos a las reglas de valoración se conviertan en pruebas.

²⁴⁸ FLORES POLO, Pedro. (1988). Manual del Código Tributario. Ediciones Cuzco S.A. Tercera Edición. Lima Perú. pp.451-452.

2.2.4.3.3 CÓDIGO TRIBUTARIO DE 1992: DECRETO LEY N° 25859

En el gobierno de Alberto Fujimori, a través del denominado Gobierno de Emergencia y Reconstrucción Nacional se promulga el Decreto Ley N° 25859 del 18 de noviembre de 1992, vigente desde el 1° de diciembre de 1992, el Texto Único Ordenado del Código Tributario. Este fue el segundo Código Tributario, que replicaría básicamente lo establecido en el artículo 122° del Código anterior en el artículo 134° de la siguiente forma:

Las únicas pruebas de las que se pueden utilizar en el procedimiento de reclamación son la instrumental, la pericial y la de inspección por parte de la Administración.

No se admitirá como prueba, bajo responsabilidad, la que, habiendo sido requerida por la Administración durante el proceso de fiscalización, no hubiera sido presentada, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o pague el monto reclamado actualizado a la fecha de presentación de dicha prueba.

Para la presentación de la prueba, el requerimiento de la Administración será formulado por escrito, otorgando un plazo no menor de dos (2) días hábiles.

Se continúa hablando de pruebas en una estación en la que ciertamente solamente existen medios probatorios a lo mucho, se agrega la frase “bajo responsabilidad”, sin embargo, no se indica qué tipo de responsabilidad. Ya no se trata al administrado como contribuyente sino se le da la categoría de deudor tributario, lo que responde a una lógica de la doctrina contemporánea de la denominación del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

2.2.4.3.4 CÓDIGO TRIBUTARIO DE 1993: DECRETO LEGISLATIVO N°

773

Este fue el tercer Código Tributario, promulgado el 03 de diciembre de 1993 y mantuvieron los cambios establecidos a través del Decreto Ley N° 25859, se modificaron algunas, sin embargo, en este artículo no sufrió modificación alguna.

2.2.4.3.5 CÓDIGO TRIBUTARIO DE 1996: DECRETO LEGISLATIVO N° 816

Esta norma fue publicada el 21 de abril de 1996, siendo el cuarto Código Tributario, se modifica la estructura misma de los anteriores códigos. La extemporaneidad se regula en el artículo 141:

Artículo 141.- Medios probatorios extemporáneos

No se admitirá como **medio probatorio**, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de **verificación** o fiscalización no hubiera sido presentado, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado actualizado a la fecha de pago.

Se sustituye el término “prueba” por el de medio probatorio, siendo este más adecuado, por cuanto solo son procedimientos administrativos de cumplimiento y control. Así mismo, al proceso de fiscalización se le añade el de verificación, siendo este concordante con el resto de los procedimientos establecidos en este cuerpo normativo, por lo que no solamente en el proceso de fiscalización se le requiere medios probatorios sino además en los procesos de verificación, los que son actuaciones de fiscalización, pero menores, de los cuales también pueden derivarse infracciones así como las determinaciones de obligaciones sustanciales, que es a las finales lo que busca la administración tributaria.

2.2.4.3.6 MODIFICACIÓN POR LEY 27038

El artículo 141° fue sustituido por el Artículo 39 de la Ley N° 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998, cuyo texto es el siguiente:

Artículo 141.- Medios probatorios extemporáneos

No se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o **exhibido** salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado actualizado a la fecha de pago, **o presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por 6 (seis) meses posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.**

Esta modificatoria viene a establecer un nuevo supuesto que es el de “exhibición” de los medios probatorios, que lo va a diferenciar de la presentación. En la exhibición la administración tributaria no se queda con el medio probatorio como sí lo hace en la presentación, en la exhibición solo debe mostrarse el documento que constituye el medio probatorio. Se añadió la posibilidad de la presentación de una carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por seis (6) meses posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

2.2.4.3.7 MODIFICACIÓN POR DECRETO LEGISLATIVO 953 POR LEY N° 27335

Por la Ley N° 27335 del 31 de julio del año 2000, a través del artículo 15 se incorpora el segundo y tercer párrafos al art. 141°:

Artículo 141.- Medios probatorios extemporáneos

No se admitirá como medio probatorio, bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado actualizado

a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada hasta por 6 (seis) meses posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

En caso de que la Administración declare improcedente o procedente en parte la reclamación y el deudor tributario apele dicha resolución, éste deberá mantener la vigencia de la carta fianza durante la etapa de la apelación por el mismo monto, plazos y períodos señalados en el Artículo 137°. La carta fianza será ejecutada si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si ésta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la administración tributaria. Si existiera algún saldo a favor del deudor tributario, como consecuencia de la ejecución de la carta fianza, será devuelto de oficio.

Las condiciones de la carta fianza, así como el procedimiento para su presentación, serán establecidas por la administración tributaria mediante Resolución de Superintendencia, o norma de rango similar.

Esta parte tiene que ver con las garantías para el pago de la deuda en cuanto se presente la reclamación por medios probatorios no presentados oportunamente y establece el trámite en cuanto se declare improcedente y consecuentemente se formule la apelación y si finalmente son desestimados estos medios impugnatorios se procede a ejecutar las garantías y el destino del saldo existente – si hubiera – para el deudor. De esta manera se regula específicamente el saldo en caso de llegarse a admitir los medios probatorios, pero de igual forma existir deuda.

2.2.4.3.8 MODIFICACIÓN POR DECRETO LEGISLATIVO 953

El Decreto Legislativo N° 953 se publica el 04 de febrero del 2004 y a través del artículo 67° modifica el artículo 141°, al señalar que debe sustituirse el primer y segundo párrafo del artículo en mención:

Artículo 141.- Medios probatorios extemporáneos

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 y/o exhibido, salvo que 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 bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por seis (6) meses **o nueve (9) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia,** posteriores a la fecha de la interposición de la reclamación.

En caso de que la Administración declare infundada o fundada en parte la reclamación y el deudor tributario apele dicha resolución, éste deberá mantener la vigencia de la carta fianza durante la etapa de la apelación por el mismo monto, plazos y períodos señalados en el Artículo 137. La carta fianza será ejecutada si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si ésta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la administración tributaria. Si existiera algún saldo a favor del deudor tributario, como consecuencia de la ejecución de la carta fianza, será devuelto de oficio.

Las condiciones de la carta fianza, así como el procedimiento para su presentación, serán establecidas por la administración tributaria mediante Resolución de Superintendencia, o norma de rango similar.

Se incorpora el plazo de los nueve (9) meses que debe tener vigencia una carta fianza bancaria solo en el caso de las reclamaciones de resoluciones producto de la aplicación de los precios de transferencia. Asimismo, se agrega la mantención de la carta fianza durante el proceso de la apelación, se hacen precisiones sobre la ejecución de la carta fianza y el destino de los saldos. Asimismo, se habla sobre el resultado de las impugnaciones, puesto que antes solo se prescribía respecto de su improcedencia y en este nuevo texto se incorpora la fundabilidad de la impugnación. Dado que esto permite

abarcar más resultados que se presentan en los procedimientos administrativos.

2.2.4.3.9 MODIFICACIÓN POR DECRETO LEGISLATIVO 1121

Por el artículo 4° del Decreto Legislativo N° 1121, publicado el 18 de julio de 2012, fue modificado el primer párrafo:

Artículo 141.- Medios probatorios extemporáneos

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 y/o exhibido, salvo que 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 bancaria o financiera por dicho monto, actualizada hasta por nueve **(9) meses o doce (12) meses** tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

En caso de que la Administración declare infundada o fundada en parte la reclamación y el deudor tributario apele dicha resolución, éste deberá mantener la vigencia de la carta fianza durante la etapa de la apelación por el mismo monto, plazos y períodos señalados en el Artículo 137. La carta fianza será ejecutada si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si ésta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la administración tributaria. Si existiera algún saldo a favor del deudor tributario, como consecuencia de la ejecución de la carta fianza, será devuelto de oficio.

Las condiciones de la carta fianza, así como el procedimiento para su presentación, serán establecidas por la administración tributaria mediante Resolución de Superintendencia, o norma de rango similar.

En esta modificatoria, únicamente se extendió el plazo a los doce meses en el caso de impugnaciones referidas a precios de transferencia, lo demás quedó tal cual.

2.2.4.3.10 MODIFICACIÓN POR DECRETO LEGISLATIVO 1263

El primer y segundo párrafos del artículo 141° fueron modificados por el artículo 3° del Decreto Legislativo N.° 1263, publicado el 10 de diciembre del 2016:

Artículo 141.- Medios probatorios extemporáneos

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 y/o exhibido, salvo que 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 bancaria o financiera **u otra garantía por dicho monto que la administración tributaria establezca por Resolución de Superintendencia**, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia **o veinte (20) días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes**, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

En caso la administración tributaria declare infundada o fundada en parte la reclamación y el deudor tributario apele dicha resolución, éste deberá mantener la vigencia de la carta **fianza bancaria o financiera u otra garantía** durante la etapa de la apelación por el monto, plazos y períodos señalados **en el Artículo 148°**. La carta

fianza será ejecutada si el Tribunal Fiscal confirma o revoca en parte la resolución apelada, o si ésta no hubiese sido renovada de acuerdo a las condiciones señaladas por la administración tributaria. Si existiera algún saldo a favor del deudor tributario, como consecuencia de la ejecución de la carta fianza, será devuelto de oficio.

Las condiciones de la carta fianza, así como el procedimiento para su presentación, serán establecidas por la administración tributaria mediante Resolución de Superintendencia, o norma de rango similar.

Esta norma estableció que la carta fianza bancaria o financiera u otra garantía, la administración tributaria debería establecerla por Resolución de Superintendencia. Asimismo, se precisa que la carta fianza tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes debería extenderse a veinte (20) días hábiles.

2.2.4.4 SOBRE LA EXTEMPORANEIDAD DE LA PRESENTACIÓN DE LOS MEDIOS PROBATORIOS EN EL PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

En nuestro país, el debate sobre la admisibilidad de los medios probatorios extemporáneamente ha sido muy escaso, en el ámbito tributario todavía pervive el discurso de la primacía de las reglas y todo el debate se da en torno a la interpretación literal de las disposiciones normativas, la Constitución está lejos de estatuirse en norma jurídica, aún pareciera ser solamente norma política. Es por esos que las reglas parecieran ser el único instrumento de la expresión del Derecho, por tanto, la discusión estribará en más o menos en la aplicabilidad de tales reglas. José Antonio MUÑOZ

PACHECO²⁴⁹ manifiesta que el legislador estableció una regla general y tres excepciones para restringir la prueba en el proceso contencioso tributario:

Regla general: No se admiten medios probatorios que fueron requeridos en la etapa de fiscalización, reclamación y que no fueron presentados.

Excepciones:

La administración tributaria o el Tribunal Fiscal deberán admitir los medios probatorios extemporáneos si:

- a) La omisión no se generó por causa del contribuyente, lo que debe ser probado.
- b) El deudor tributario deberá acreditar la cancelación del monto impugnado.
- c) El deudor cumple con afianzar la deuda.

Así mismo el citado autor²⁵⁰ señala que los objetivos que se persiguen con el diseño normativo recursivo son:

- a) Incentivar que el contribuyente aporte la mayor cantidad de medios probatorios en el estadio inicial de la controversia garantizando en forma oportuna y efectiva la recaudación tributaria para que el Estado cumpla con sus fines.

Respecto a este fin se puede decir que si el administrado no presenta los medios probatorios no es porque exista displicencia sino porque no cuenta con ellos al momento de la fiscalización, puesto que se entera por lo general que le faltan documentos al momento de ser fiscalizado.

- b) Prever los mecanismos necesarios para proteger a aquellos contribuyentes que no pudieron ofrecer los medios probatorios pertinentes oportunamente por causa ajena a ellos.

²⁴⁹ MUÑOZ PACHECO, José Antonio. Teoría General de la prueba: Las limitaciones probatorias en el Código Tributario en Tratado de Derecho Procesal Tributario. (2012) YACOLCA ESTARES, Daniel (Coordinador) Instituto Pacífico Editores. Primera edición. Lima Perú. Volumen I. p.208.

²⁵⁰ *Ibíd.* pp.208-211.

Respecto de prever los mecanismos, lo único que ha establecido el texto normativo limitante es que se deba pagar la deuda o afianzar la deuda, por tanto, no existe realmente un mecanismo que garantice a un administrado presentar medios probatorios que le permitan establecer su situación frente a la administración tributaria, sin que esta se encuentre condicionada a la afectación de su flujo de efectivo.

Por su parte Jorge BRAVO CUCCI²⁵¹, manifiesta que el principal fundamento por el que la administración tributaria impide la actuación de medios probatorios en la etapa de reclamación es porque el procedimiento tributario se ha iniciado con la etapa de fiscalización, por lo que en este sentido solo se estaría sancionando al contribuyente por su conducta dilatoria y negligente. Sin embargo, cuestiona esta medida puesto que “no armoniza con el principio de verdad material (...) y que como advertimos, es un principio aplicable a todo procedimiento administrativo, entre ellos el tributario”²⁵². Cuestiona la exigencia del pago previo para la admisión del medio probatorio extemporáneo, porque la administración tributaria no debe cumplir solo fines recaudatorios sino que, como administración estatal tiene el deber de “averiguar cuál es la verdad material subyacente y no conformarse con la mera verdad jurídica, el referido medio probatorio debería ser actuado de oficio por la propia administración tributaria”²⁵³.

Una de las más críticas de la norma limitante del Código Tributario ha sido Lourdes CHAU QUISPE²⁵⁴, quien señala que las razones que se esgrimen para la preclusión en los procesos contenciosos tienen que ver con la buena fe

²⁵¹ ROBLES MORENO, Carmen del Pilar y otros. (2016) Ob. cit. p.1041.

²⁵² Ídem.

²⁵³ Ídem.

²⁵⁴ CHAU QUISPE, Lourdes y GARAY MALPARTIDA, Gustavo. (2013) Análisis de las reglas de preclusión del derecho a la prueba en el procedimiento contencioso tributario. Revista 55. Tomo II - XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema: Aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General en materia tributaria. Abril 2013. Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT. Lima Perú. pp.223-224.

procesal y el orden procesal: Según estas la finalidad de hacer precluir este ofrecimiento de pruebas tiene que ver con que si es que se presentan pruebas en una fase la otra parte puede contestarlas, lo que no podría hacerse si es que se ofrece o presente pasado un estadio. Así mismo se evita que se sorprenda a la otra parte con la presentación de pruebas en otra fase o estadio.

Para la autora nacional “Esta es la principal razón sobre la que se basa su posición que sustenta la existencia de reglas de preclusión en el procedimiento contencioso tributario. El actuar dilatorio del contribuyente no puede ser premiado (...)”²⁵⁵. Como dijimos, esta posición es de la administración tributaria, que consideramos es un fundamento prejuicioso, el de que todos los administrados tienden a actuar de mala fe y por tanto siempre tenderán a ocultar medios probatorios para dilatar la determinación de su deuda y su cobranza.

Para CHAU QUISPE el argumento de la mala fe de los administrados no tiene una base, pues “la presentación extemporánea de medios probatorios en muchos casos obedece simplemente a dificultades en su obtención por los contribuyentes y a la a veces inflexible y poco cierta que puede ser la actuación de los fiscalizadores de la administración”²⁵⁶.

El derecho a presentar medios probatorios en cualquier etapa del proceso contencioso tributario no solo es un derecho que encuentra su base en el Derecho Administrativo, de donde proviene el Derecho Tributario, sino que su ejercicio está acorde al principio de verdad material, que es del ámbito procesal administrativo, y más aún, está inmerso como una de las garantías de un Estado Constitucional, es por ello que la postura de la administración tributaria de establecer que la permisibilidad de la presentación extemporánea de medios probatorios permitiría una dilación de los procesos de determinación y cobranza

²⁵⁵ *Ibíd.* p.224.

²⁵⁶ *Ibíd.* p.225.

es débil frente a una postura que garantice los derechos de los ciudadanos a los cuales, supuestamente, se encuentra tutelando.

2.2.4.5 LA EXTEMPORANEIDAD DE LA PRESENTACIÓN DE LOS MEDIOS PROBATORIOS Y EL PROCESO JUDICIAL

Una vez agotada la vía administrativa, tanto a nivel de reclamación como de apelación, el administrado puede recurrir a la vía judicial a través del proceso contencioso administrativo, con la limitante de que los medios probatorios actuados en sede administrativa son los únicos que pueden actuarse, a menos que se hayan presentado y no se hayan actuado en sede administrativa, en este caso el juez se encuentra habilitado a admitir y actuar dicho medio probatorio, sin embargo no es el caso del medio probatorio propuesto, puesto que debe respetar también la normativa administrativa, en este caso la tributaria. Frente a ello, CHAU QUISPE afirma: “Validar que un medio probatorio presentado de forma ‘extemporánea’ no sea admitido durante el proceso contencioso administrativo pero sí en el proceso judicial contencioso tributario significaría, además, desconocer uno de los objetivos que sustentan el establecimiento de los límites contemplados por los artículos 125, 141 y 148 del Código Tributario”²⁵⁷.

Creemos que, si bien esta resulta siendo una interpretación literal del artículo 27 de la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo Ley 27584, que señala respecto de la actividad probatoria:

En el proceso contencioso administrativo la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, no pudiendo incorporarse al proceso la probanza de hechos nuevos o no alegados en etapa prejudicial.

Consideramos que, como hecho alegado en la etapa prejudicial, la admisibilidad de los medios probatorios propuestos si cabría admitirlos si es

²⁵⁷ *Ibíd.* p.244.

que se ofrecieron por lo menos, cabe la discusión, lo que no ampararía la disposición es discutir hechos no alegados, ni siquiera presentados en la etapa prejudicial. Sin embargo, esto podría solucionarse si es que se recurre a la prueba de oficio, que sí cabría en un procedimiento administrativo, cuando se trata de averiguar la verdad material, lo que en nuestra legislación se encuentra limitada por la misma norma especial, que es en este caso el Código Tributario.

En Argentina, el proceso impugnatorio de las fiscalizaciones las tiene cargo el poder judicial, al respecto Carlos FOLCO precisa que el juez administrativo puede realizar en cualquier momento las verificaciones necesarias para la determinación de la real situación del contribuyente.

El citado autor señala que esta facultad del juez “(...) encuentra su fundamentación en el principio de verdad material, por el cual el funcionario llamado a resolver el caso llevado a su conocimiento debe descubrir la verdad objetivo del hecho investigado”²⁵⁸.

El juez es el primer contralor de la constitucionalidad, es su primer garante, por ello no debe tener temor en aplicar la Constitución y más aún los principios que informan nuestro sistema jurídico, más aún ahora que la fuerza de los principios están teniendo la hegemonía en la interpretación y aplicación del Derecho, y en este caso correspondería tutelar los derechos de los administrados en detrimento de una interpretación formalista, pues como se ha visto, ello no nos brinda una solución ni justa ni razonable, de ahí que la versión interpretativa de la administración tributaria no solo resulta lesiva para el administrado sino además para el sistema jurídico en sí.

Roland ARAZI señala que “los autores, en general, insisten en la necesidad de que la decisión judicial se base en un conocimiento acertado de los hechos; en el conocimiento de la verdad del hecho radica el principio lógico

²⁵⁸ ROBLES MORENO, Carmen del Pilar y otros. (2016). Ob. cit. p.1045.

del proceso (Taruffo)²⁵⁹. Recordemos que el Derecho y con él, el proceso, son solo instrumentos para realizar los valores jurídicos: justicia, paz social, bien común y seguridad jurídica, entre los más importantes, los que solamente serán posibles alcanzar en algún grado, si es que se tiene como derroteros en los procesos y procedimientos el hallar la verdad o aquello que se acerque a esta, y las disposiciones normativas deben ser aquellos elementos que conduzcan a esta y no se conviertan en murallas infranqueables que, lejos de regular procesos, impidan conocer la verdad.

2.2.4.6 EL DERECHO A PROBAR EN MATERIA TRIBUTARIA: LEGISLACIÓN COMPARADA

Damos una revisión a las diversas legislaciones en las cuales los sistemas tributarios tienen una similar composición, repasando algunas de ellos podemos sacar mejores conclusiones de cómo nuestro sistema tributario restringe o no derechos a los administrados. Básicamente nos enfocamos en los países latinoamericanos, dado que existe un Código Tributario Modelo para Latinoamérica establece en su artículo 189 sobre Práctica de la Prueba:

1. El plazo para ofrecer y actuar las pruebas será de dos días contados a partir de la interposición de los recursos de revisión a que se refiere el numeral 2 del artículo 188.
2. El órgano encargado de resolver podrá, para un mejor conocimiento de los hechos controvertidos, en cualquier estado del procedimiento ordenar de oficio las pruebas que sean necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver.

En este sentido este Código Modelo habilita al órgano administrativo con la facultad de dictar una prueba de oficio para que pueda esclarecerse el conflicto, lo que se encuentra muy limitado en nuestras normas nacionales.

²⁵⁹ ARAZI, Roland. (2003) Límites a la verificación de la verdad material o histórica en Debido Proceso - Realidad y debido proceso – El debido proceso y la prueba. Obra colectiva. Rubinzal – Culzoni Editores. Buenos Aires – Argentina. p. 296.

2.2.4.6.1 ARGENTINA

Al no haber normas específicas en la Ley de Procedimiento Tributario, Ley N° 11.683 – que aprueba el texto ordenado de la Ley 11683, texto ordenado en 1978 y sus modificaciones (texto según Decreto 821/98), se aplica el Reglamento de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos.

El artículo 46° del Decreto 1759/72, Reglamentario de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos de Argentina que rige el procedimiento contencioso tributario de ese país señala:

La administración de oficio o a pedido de parte, podrá disponer la producción de prueba respecto de los hechos invocados y que fueren conducentes para la decisión, fijando el plazo para su producción y su ampliación, si correspondiere. **Se admitirán todos los medios de prueba²⁶⁰**, salvo los que fueren manifiestamente improcedentes, superfluos o meramente dilatorios.

Este texto normativo es claro en cuanto a que en esta instancia administrativa no se producen las limitaciones probatorias descritas líneas arriba que se dan en la legislación nacional.

Así también es de aplicación el Decreto N° 1397/79 Decreto Reglamentario de la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario, del 12 de junio de 1979, publicado el 25 de julio de 1979 que señala en su artículo 35°:

Art. 35 - En los procedimientos en los cuales el contribuyente o responsable ofrezca prueba que haga a su derecho, su admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento se regirán por las normas contenidas en el título VI del Decreto N° 1.759 del 3 de abril de 1.972 en aquellos aspectos no reglados por la ley y este reglamento, no admitiéndose el alegato previsto en el artículo 60 del mencionado decreto. La prueba a que se refiere el párrafo anterior deberá ser producida dentro del término

²⁶⁰ El resaltado es nuestro.

de treinta (30) días posteriores al de la fecha de notificación del auto que las admitiera.

(...)

El juez administrativo podrá, en cualquier momento del proceso, disponer las verificaciones, controles y demás pruebas que, como medidas para mejor proveer, considere necesarias para establecer la real situación de los hechos.

De esta manera se verifica que en el Derecho argentino se tiene más apertura en cuanto a los medios probatorios y que, las limitaciones solo tienen que ver con el orden de las diligencias más que una restricción a la admisión y actuación de medios probatorios, que lo más importante es que se pueda establecer la realidad del adeudo del administrado y sus consecuencias, antes que la formalidad en base a interpretaciones restrictivas de las normas. En este enfoque se premune al juez de las potestades necesarias como para dictar medidas de oficio a fin de determinar la situación del administrado y si en verdad le corresponde ser determinado por la administración tributaria, siendo las formalidades un aspecto secundario.

2.2.4.6.2 ESPAÑA

La Ley General Tributaria, Ley 58/2003, del 17 de diciembre del 2003 establece los diversos procedimientos tributarios en el artículo 98²⁶¹, siendo

²⁶¹ Artículo 98 Iniciación de los procedimientos tributarios

1. Las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria.

2. Los documentos de iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios deberán incluir, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que lo represente.

3. La administración tributaria podrá aprobar modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria para los casos en que se produzca la tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios. La administración tributaria pondrá a disposición de los obligados tributarios los modelos mencionados en las condiciones que señale la normativa tributaria.

4. En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus

que en el artículo 99° trata sobre la prueba en dichos procedimientos, al tratar sobre el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, puesto que en su inciso 6 prescribe:

6. Para la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios no será necesaria la apertura de un período específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados.

De esta norma se desprende que no existe un período específico de admisibilidad probatoria, al ser concebido el procedimiento administrativo como uno inquisitivo, en el cual, el Estado es el encargado de procurar el establecimiento de la verdad, pudiendo integrar al procedimiento cualquier medio probatorio que le permita conocer la verdad, es por ello que no se hayan impuesto limitaciones temporales. Ello es acorde con el artículo 105° del mismo texto normativo que trata sobre la Carga de la prueba al preceptuar:

1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.
2. Los obligados tributarios cumplirán su deber de probar si designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la administración tributaria.

Esta norma, que trata sobre la carga de la prueba, replica el aforismo probatorio, es decir indica que quienes afirmen algo están en la obligación de probar los hechos constitutivos del mismo.

PÉREZ ARRAIZ al respecto señala: “Aunque en los procedimientos tributarios no haya una fase probatoria específica, con todos los requisitos formales en relación a la propuesta de la prueba y plazos para su práctica, lo cierto es que dicha actividad probatoria, una vez que se haya iniciado un procedimiento tributario, por cualquiera de los medios previstos por el artículo

declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.

98 de la LGT, puede tener lugar durante todos los trámites previos a la terminación del mismo (99.6 de la LGT)”²⁶². Con ello este autor nos reafirma que en el procedimiento tributario no existe una limitación a la aportación de medios probatorios, los cuales se pueden presentar en cualquier etapa de los procedimientos tributarios, si es que el trámite de dichos procedimientos se encuentra vigente y no ha finalizado, ello se condice con su propia naturaleza de ser un procedimiento administrativo, propio del sistema inquisitivo, en el que la determinación de la verdad material es su primera finalidad.

2.2.4.6.3 COLOMBIA

El artículo 744° del Estatuto Tributario Nacional, aprobado por el Decreto 624 de 1989 Nivel Nacional preceptúa:

Artículo 744° Oportunidad para allegar pruebas al expediente.

-

Para estimar el mérito de las pruebas, estas deben obrar en el expediente, por alguna de las siguientes circunstancias:

1. Formar parte de la declaración;
2. Haber sido allegadas en desarrollo de la facultad de fiscalización e investigación, o en cumplimiento del deber de información conforme a las normas legales.
3. Haberse acompañado o solicitado en la respuesta al requerimiento especial o a su ampliación;
4. Haberse acompañado al memorial de recurso o pedido en éste; y
5. Haberse practicado de oficio.
6. Haber sido obtenidas y allegadas en desarrollo de un convenio internacional de intercambio de información para fines de control tributario.
7. Haber sido enviadas por Gobierno o entidad extranjera a solicitud de la administración colombiana o de oficio.
8. Haber sido obtenidas y allegadas en cumplimiento de acuerdos interinstitucionales recíprocos de intercambio de información, para

²⁶² PÉREZ ARRAIZ, Javier. Ob. cit. p.51.

finés de control fiscal con entidades del orden nacional²⁶³ - o con agencias de gobiernos extranjeros²⁶⁴.

9. Haber sido practicadas por autoridades extranjeras a solicitud de la administración tributaria, o haber sido practicadas directamente por funcionarios de la administración tributaria debidamente comisionados de acuerdo a la ley²⁶⁵.

Estos medios probatorios pueden aportados y presentados (allegados) al proceso a través de su incorporación al expediente en ejecución de las facultades de fiscalización e investigación que tiene la administración tributaria, los que deben haber sido requeridos y haberse presentado en el escrito administrativo o también porque se practicaron de oficio. Sin embargo, esto no es una limitante para que en el proceso judicial el contribuyente presente nuevos medios probatorios a los ya aportados en el proceso administrativo. La norma que regula el proceso contencioso administrativo es el Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo, Ley 1437 del 28 de enero del 2011, que en sus numerales 5º del artículo 137 y 4º del artículo 144 otorgan libertad probatoria en la etapa respectiva y se les otorga el derecho a demostrar los hechos que constituyen la base de sus afirmaciones, por lo que en la demanda o en su contestación pueden presentar medios probatorios no necesariamente actuados en la etapa administrativa.

Elizabeth WHITTINGHAM GARCÍA señala que “se considera que la preclusión de los términos probatorios no se aplica en sentido en el procedimiento tributario administrativo, toda vez que, si por ejemplo la respuesta del requerimiento especial fue extemporánea, y por tal razón no se considera al momento de expedir la liquidación final de revisión, en todo

²⁶³ Adicionado Ley 633 de 2000 Art. 44.

²⁶⁴ Declarado Inexecutable por la Corte Constitucional Sentencia C-622 de 2004.

²⁶⁵ Adicionado Ley 633 de 2000 Art. 44.

caso es posible valorar las pruebas aportadas en dicha oportunidad, al momento de decidir el recurso gubernativo. De otra parte, queda la posibilidad de que tales pruebas sean valoradas en el proceso tributario contencioso, cualquiera sea la oportunidad en que hayan sido aportadas en sede administrativa²⁶⁶.

Como se puede apreciar en Colombia no existen las limitaciones existentes en nuestro país, se tiene la más amplia libertad probatoria, ello se debe principalmente que el diseño colombiano es coherente con el procedimiento administrativo que básicamente se enfoca en la búsqueda de la verdad y para lograrla debe flexibilizar la oportunidad de presentar los medios probatorios en lograr el establecimiento de la verdad material, es decir la verdad real y no la formal o procesal.

2.2.4.6.4 MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT

El Modelo de Código Tributario del CIAT en la sección 3: Prueba, presunciones y fundamentación fáctica de operaciones establece en el artículo 88:

Artículo 88. Prueba.

(...)

7. No se admitirá como medio probatorio el que, habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, o, de ser el caso, en la tramitación del recurso de reconsideración, no habría sido presentado por el obligado tributario, salvo que éste tenga que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación o garantice el monto impugnado víctimas a las pruebas.

Prácticamente replica lo establecido en nuestro Código Tributario, a tal punto que no parece distinguirse. Recordemos que este proyecto de Código Modelo está auspiciado por el Banco Interamericano de Desarrollo, el mismo

²⁶⁶ WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth. Ob. cit. p.26.

que ha tenido injerencia en las políticas tributarias de diversos países latinoamericanos. En la exposición de motivos de esta propuesta se señala:

En tales casos se sugiere que dichos medios probatorios sean rechazados dada la actitud dolosa de los obligados tributarios, exceptuándose los casos en los que el obligado demuestre que la no presentación de la prueba no se generó por su causa (por ejemplo, una constancia emitida por una autoridad del exterior respecto a rentas generadas y pagadas en el exterior que es remitida con retraso), habida cuenta de la existencia de una dispensa razonable para la presentación extemporánea del medio de prueba en cuestión²⁶⁷.

Cabe anotar en esta parte, que esta propuesta está más pensada en la administración tributaria para que pueda cumplir mejor su rol en la recaudación que en los derechos de los contribuyentes.

2.2.4.7 EL DERECHO FUNDAMENTAL A PROBAR

Nuestra Norma básica reconoce en su artículo 139 Inciso 3 como principio y derecho de la función jurisdiccional el derecho al debido proceso y a la tutela jurisdiccional efectiva. Dentro del debido proceso se encuentra el derecho a prueba o derecho a probar, como uno de los elementos esenciales de éste.

BUSTAMANTE ALARCÓN ha señalado que el derecho a probar “(...) es un derecho de carácter procesal que integra el derecho fundamental a un proceso justo – o simplemente debido proceso – pues, éste es un derecho complejo que está conformado por un conjunto de derechos destinados a asegurar que el inicio, el desarrollo y conclusión de un proceso o procedimiento, así como las decisiones que en ellos se emitan, sean objetiva y materialmente justas”²⁶⁸.

²⁶⁷ Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la Experiencia Iberoamericana. (2015) Centro Iberoamericano de Administraciones Tributarias. Cooperación Alemana GIZ. Banco Interamericano de Desarrollo. Panamá. p.92.

²⁶⁸ BUSTAMANTE ALARCON Reynaldo. Ob. cit. p. 81.

Prosigue el autor nacional: (...) su calidad de derecho fundamental (para quienes lo consideran un derecho autónomo) o de elemento esencial de un derecho fundamental (sea el debido proceso o del derecho a la tutela jurisdiccional) cuenta con reconocimiento positivo en el derecho comparado”²⁶⁹, como en la Constitución Colombiana y la de España. En el Perú no tiene reconocimiento explícito, se considera que se encuentra como parte del debido proceso, así lo señala la Constitución brasilera y la de Andorra.

La maestra procesalista peruana Eugenia ARIANO DEHO ha señalado al respecto: “Se ha dicho que el derecho a probar se empezó a desarrollar a partir de la Corte Constitucional italiana al establecer que existe el derecho de valerse de los instrumentos de prueba, garantizados en general a quien es parte en juicio”²⁷⁰. Joy SÁNCHEZ SANTOS nos dice “Pero, no es que la regulación procesal del ofrecimiento de pruebas no haya existido, sino que se visualizaba solo como una ‘carga’ de quien alega o contradice hechos a fin de obtener tutela jurisdiccional efectiva”²⁷¹. “En la actualidad, sin embargo, ya nadie discute su consideración también como un derecho que permite aportar todos los medios probatorios necesario para fundamentar una pretensión o ejercer una defensa y obtener, así, una decisión motivada. Dicho de otro modo, nadie discute que el derecho a probar constituya una manifestación del derecho al debido proceso (...)”²⁷².

En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional en reiterados pronunciamientos, como lo dispuesto en la sentencia recaída en el Expediente N.º 010-2002-AI/TC: “(...) el derecho a la prueba forma parte de manera implícita del derecho a la tutela procesal efectiva; ello en la medida en que los justiciables están facultados para presentar todos los medios probatorios

²⁶⁹ *Ibíd.* p. 83-84.

²⁷⁰ Citada por SÁNCHEZ SANTOS, Joy. *Ob. cit.* pp.45-46.

²⁷¹ *Ibíd.* p.46

²⁷² *Ídem.*

pertinentes, a fin de que puedan crear en el órgano jurisdiccional la convicción necesaria de que sus argumentos planteados son correctos. En tal sentido, este Tribunal ha delimitado el contenido del derecho a la prueba:

(...) Se trata de un derecho complejo que está compuesto por el derecho a ofrecer medios probatorios que se consideren necesarios; a que estos sean admitidos, adecuadamente *actuados*, que se asegure la producción o conservación de la prueba a partir de la actuación anticipada de los medios probatorios, y que estos sean valorados de manera adecuada y con la motivación debida, con el fin de darle el mérito probatorio que tengan en la sentencia. 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 (Cfr. STC Exp. N.º 6712-2005-HC/TC, fundamento 15).

De esta forma, nuestro supremo intérprete ha consagrado el Derecho a probar como un abanico de derechos y presupuestos para alcanzar ese valor, que es transversal en todo el Derecho como es la justicia, pues no hay nada más penoso que se reconozcan muchos derechos y se menoscabe uno de carácter instrumental pero que es la base para establecer los derechos sustantivos, como es el derecho a prueba o a probar, lo que se manifestará en el definitivo pronunciamiento judicial.

2.2.4.8 EL DERECHO A PROBAR EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO

Para el inicio del procedimiento contencioso tributario es necesario la fiscalización previa por la administración tributaria, de allí devienen – no necesariamente – la emisión de las resoluciones de determinación y/o de multa, lo que vendrá a cuestionar el administrado a través de la reclamación, con ello se inicia el procedimiento contencioso tributario, el cual es la contienda con la misma administración tributaria, quien también será la que resuelva. El problema que se presenta es que en el procedimiento de fiscalización se

requirieron determinados medios probatorios los que no pudieron ser presentados por el administrado, y la norma (art. 141 del C.T.) solo admite los medios probatorios si es que el administrado puede probar que la omisión en su presentación no se debió a su causa. El problema es que determinados medios probatorios no fueron detectada su falta o pérdida, dado el acervo documentario que manejan las empresas, éstas muchas veces tienen documentos extraviados en las mismas empresas o en las oficinas de sus contadores externos o existe una deficiencia en el tráfico con sus clientes o proveedores, que al momento de la fiscalización son requeridos pero no son encontrados por lo que no pueden ser presentados por el administrado, para ello existe una sanción y la administración tributaria impone la multa, es decir ya es afectado el administrado una vez y al determinarse que no tiene sustento determinadas operaciones es afectado nuevamente al determinarse tributo omitido o saldo a favor indebido con la consiguiente multa.

El artículo 141° del Código Tributario al declarar expresamente la limitación a presentar medios probatorios lo que en la práctica está haciendo es limitarse a conocer la verdad material, principio consagrado en la Ley de Procedimientos Administrativos General, que también ha consagrado el debido procedimiento administrativo el cual comprende el derecho a exponer argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en Derecho. El proceso contencioso tributario no es un proceso intersubjetivo, es decir no se rige por el principio dispositivo sino se rige por el principio inquisitivo, donde la averiguación de la verdad le corresponde al Estado, haciendo la administración tributaria el papel del fiscal que investiga un delito, ello en la etapa de fiscalización, y cuando se pasa a la fase contenciosa administrativa no es menos cierto que la administración tributaria, en este caso Sunat, sigue cumpliendo un papel similar porque es quien administra la prueba, de este modo no existe un equilibrio entre las partes, existe un poder superior,

que es el Estado y con ello se establece la verticalidad de la relación donde el administrado nunca está en el nivel estatal como en los conflictos intersubjetivos, por lo que las medidas limitativas solo abonan a favor de una de las partes, en este caso la administración tributaria.

Aunque la administración tributaria esgrime argumentos como, que es una estrategia del administrado para dilatar el procedimiento o la proclividad al incumplimiento del deber de colaboración que puede generar el no poner las limitación, o que las determinaciones se convierten en provisionales o también que va a existir una afectación de las funciones y autoridad o quizás la más plausible, el incremento de los costos de administrar, este argumento es el más plausible puesto que sí es cierto que se incrementarán los costos de administrar y resolver, dado que deberá hacerse una nueva revisión de la situación del contribuyente, sin embargo ello no es óbice para que se limiten los derechos fundamentales del administrado.

La regulación en el Código Tributario sobre prueba no está muy desarrollada como se ha visto, por ello es que se recurre frecuentemente a normas de carácter administrativo, en este caso la Ley 27444 (LPAG) y como el mismo Código lo ha establecido al Código Procesal Civil. Al respecto José Antonio MUÑOZ PACHECO ha dicho: “(...) las materias probatorias no comprendidas en forma expresa en la normatividad tributaria, es decir, en la escueta regulación del Código Tributario y aquella dispersa en legislación especial de cada tributo en particular, deben compatibilizarse con el marco normativo de los artículos 159º y siguientes del LPAG, además de los principios del Derecho Administrativo que la inspiran, para luego solo de forma residual y en lo aplicable recurrir a los institutos del proceso civil”²⁷³.

²⁷³ MUÑOZ PACHECO, José Antonio. Ob. cit. p.194.

Como se observa de lo referido por el autor antes mencionado, no se encuentra disposición alguna en nuestro sistema jurídico sobre el carácter o sistema procesal establecido para el ámbito tributario, de allí que las reglas establecidas se deban interpretar literalmente, cayendo en cuenta que estamos frente a un proceso dispositivo, tal como el civil, dado que se trata al contribuyente como si fuera parte de un proceso privado, es decir, aplicándole dichas normas limitativas en materia probatoria, no entendiendo que se trata de un proceso inquisitivo, en el que la administración tributaria tiene la obligación de recurrir a todos los medios probatorios, priorizando la verdad material antes que la formal, esta última propio de un proceso dispositivo.

MUÑOZ PACHECO señala: “(...) la mayor parte de los problemas derivados de la aparente superposición de los distintos ordenamientos procesales sobre el tema (...) se deriva de una deficiente interpretación del método literal de la norma sustantiva que omite valerse del método de interpretación sistemática de todas aquellas normas – incluyendo las procesales – vinculadas al problema en cuestión”²⁷⁴.

Gran parte de las interpretaciones que realiza la administración tributaria se realizan de manera aislada, no entendiendo que las disposiciones deben ser interpretadas con otras disposiciones relativas para encontrar el sentido más idóneo que permita resolver el conflicto jurídico. Si bien es cierto que el principio de legalidad es el principio rector de la administración tributaria, no es menos cierto que ello no puede pasar por encima de los derechos fundamentales, más aún cuando producto de esas interpretaciones se afecte el patrimonio del deudor tributario.

²⁷⁴ Ídem.

Para TARUFFO²⁷⁵ cuando un sistema es excluyente de medios probatorios relevantes, no se encuentra inspirado en una concepción racional de la decisión, puesto que cierra el paso al proceso a medios probatorios que servirían para la “corroboración racional de la verdad de los hechos”. “Una concepción racional es adoptada, al contrario, cuando se aplica el principio — ya indicado por Bentham— por el cual todas las pruebas relevantes deberían ser admitidas, porque el uso de todas éstas maximiza la posibilidad de que se logre una reconstrucción veraz de los hechos”²⁷⁶.

El maestro italiano no hace otra cosa que corroborar que por el principio de comunidad de prueba deben ser admitidos todos los medios probatorios necesarios para alcanzar en mayor medida la verdad. En nuestro estudio, tratándose de un procedimiento administrativo, en el cual es un imperativo hallar la verdad se hace más que necesario, de allí que las tesis restrictivas no solo lesionan el derecho a probar sino aún más uno de los principios del proceso inquisitivo como es el administrativo tributario, que es el de verdad material.

Sentencia TARUFFO:

La justicia en la decisión no presupone sólo su legalidad, es decir, la derivación de una correcta interpretación y aplicación de las normas, sino también la veracidad, esto es, la averiguación de la verdad de los hechos relevantes. La razón fundamental de ello es que ninguna decisión puede considerarse justa si se funda en una averiguación falsa o errónea de los hechos de la causa²⁷⁷.

Respecto al derecho a probar en materia tributaria, Germán RUETTI, en relación a los sistemas procesales y de la responsabilidad de la carga de la

²⁷⁵ TARUFFO, Michele. (2013) Verdad, prueba y motivación en la decisión sobre los hechos. Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación. México. p.94.

²⁷⁶ Ídem.

²⁷⁷ Ibídem. p.98.

prueba cita las conclusiones de las IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en la capital argentina, en la que “Horacio MOLINA sostuvo que ‘(...) el proceso tributario debe estar informado del principio inquisitivo, debiendo dotarse el juzgador de amplios poderes en la dirección del proceso tanto en lo que respecta al impulso procesal, como a la producción de la prueba de los hechos controvertidos”²⁷⁸. MOLINA hacía la distinción clara entre un proceso de naturaleza pública, como es el tributario, y el que por excelencia es naturaleza privada, como es el proceso civil, concluyendo: ‘Desde este punto de vista no existiría, estrictamente, en el proceso tributario, una ‘carga de la prueba’, en el sentido que se da a esta expresión en el proceso civil. El juez tributario debe tener facultad de disponer las medidas probatorias que considere convenientes para la averiguación de la verdad, facultad que implica necesariamente un alivio del peso de la responsabilidad probatoria, que no ha de recaer exclusivamente en las partes’”²⁷⁹. Concordamos plenamente con lo anteriormente expuesto, pues creemos que la administración tributaria, en tanto juez y parte en el conflicto contencioso tributario debe permitir la presentación de los medios probatorios a los administrados y no limitarlos con estaciones preclusivas como en los procesos civiles, que es un conflicto intersubjetivo por naturaleza.

Jorge DANÓS ORDOÑEZ al respecto señalaba: “(...) el Código Tributario en sus artículos 141 y 148 establece graves restricciones para la presentación de medios probatorios durante el trámite de los procedimientos administrativos de recurso (reclamación y apelación) (...). Sin perjuicio de lo discutible que son desde la perspectiva constitucional las mencionadas

²⁷⁸ RUETTI, Germán J.. Probatoria de la administración fiscal en el proceso tributario. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Disponible <<https://www.aef.org.ar/web/index.html>> [Consulta: 23 junio 2017]

²⁷⁹ Citado por RUETTI, Germán. Ob.cit.

disposiciones por constituir auténticas limitaciones al derecho de defensa (...)”²⁸⁰.

No cabe duda que las limitaciones al Derecho a probar encuentran una oposición casi unánime en la doctrina, sin embargo, pese a ello, se mantiene el sistema tributario con dichas normas limitativas, la única explicación posible es que la administración tributaria tiene un arma para recaudar y que una modificación supondría desplegar más actividad por parte de los fiscalizadores y las áreas de reclamaciones de la administración tributaria y se controviertan muchos casos, en los que los administrados pudiesen tener la razón.

Finalmente, puede decirse que argumentos de tipo administrativo frente a la afectación derechos fundamentales no resisten un examen ponderativo, dado que las categorías bajo test serían asimétricas, dado que no se puede privilegiar una facultad y límite de mero trámite, frente a un derecho fundamental, como es el del derecho a la prueba y a un principio del derecho administrativo, como es el de verdad material.

2.2.5 EL GARANTISMO

Luigi FERRAJOLI es a no dudarlo, uno de los filósofos más críticos de los diversos sistemas judiciales, producto de ello ha formulado la tesis del garantismo, como aquel plexo de garantías que el Estado debe imponer a sus operadores, para que actúen en consecuencia a la defensa de los derechos fundamentales de los ciudadanos. Este enfoque viene aparejado a la idea del Estado Constitucional, paradigma sostenido por la doctrina italiana, alemana y española sobre todo desde fines del siglo pasado.

²⁸⁰ DANÓS ORDOÑEZ, Jorge. (2000) El Proceso Contencioso Administrativo en Materia Tributaria en Themis. Revista de Derecho de la Asociación Civil de estudiantes Themis de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Nro. 40. Segunda época. Lima Perú. pp.94-95.

En el caso de nuestra investigación, utilizaremos las categorías de maestro italiano para enfocar nuestra crítica a las limitaciones establecidas al derecho a prueba del comerciante en su esfera de contribuyente, puesto que no debería ser ajeno a la protección de la que gozan los demás sujetos del mercado, ni que decir del ciudadano inmerso en un proceso. Los Estados en mayor o menor medida son depositarios de las garantías de sus ciudadanos en cuanto están sometidos a procesos de diversa índole o cuando buscan la tutela jurisdiccional, sin embargo, los Estados visto el incremento de infracciones y delitos restringen los derechos de los ciudadanos y en algunos casos incrementan sus penas y disminuyen sus garantías, acciones propias de un Estado que aplica un Derecho Penal del Enemigo, que Gunther JAKOBS describiera. Es así que, los procesos y procedimientos aplicados por la administración tributaria en buena parte no se encuentran presentes las garantías que sí rodean a los demás procesos y procedimientos que se aplican al resto de la administración pública, es por ello que se hacen necesarios el establecer de forma efectiva los mecanismos tendientes al respeto de los derechos de los comerciantes en su actuación como contribuyentes.

El profesor FERRAJOLI es quien ha puesto la tesis del Garantismo como componente del Estado Post Positivista o Estado Constitucional, es de quien tomamos fundamentalmente la perspectiva filosófica para establecer los puntos cardinales para fundamentar nuestra perspectiva. FERRAJOLI en su tesis garantista, considera que este garantismo no solamente debe ser entendido en el área penal, sino que, en un Estado Constitucional se extiende a todas las demás esferas del actuar público, puesto que se trata de una teoría crítica y una filosofía, una filosofía del Estado Constitucional de Derecho.

FERRAJOLI²⁸¹ en su obra *Derecho y Razón* delinea los rasgos fundamentales de su teoría, según esta el garantismo tiene tres acepciones, en primer lugar se habla como un *modelo normativo de Derecho*, el cual puede ser interpretado en dos vertientes: la primera, en el plano político como una técnica aplicada por el Estado con la finalidad de minimizar la violencia y maximizar la libertad, de estos e desprende que todo depende cómo se aplica el Derecho y no tanto del diseño teórico legislativo; *Teoría del derecho y crítica del derecho*, por la cual hace la distinción entre lo regulado que apunta a crear un sistema de garantías y la eficacia de estas normas al momento de aplicarse y la crítica consecuentemente a estas disposiciones y finalmente como *Filosofía del derecho y crítica de la política*, por esta se designa al garantismo como una filosofía política que le impone tanto al Derecho como al Estado el justificarse externamente, es decir conforme a sus finalidades que es la tutela y garantía de los dos, FERRAJOLI señala que esto fue propio del sistema ilustrado.

Como se señaló, un nuevo paradigma de fines del siglo pasado ha pasado a ser predominante en la interpretación del Derecho, el Estado Constitucional y su ideología el neoconstitucionalismo, mismos que se han constituido en los marcos cardinales en el ejercicio del poder y de cánones interpretativos, así también el garantismo como uno de sus componentes indispensables contra la arbitrariedad y las extralimitaciones discrecionales de la administración de justicia y todo el aparato estatal que tenga que ver con la aplicación de las normas. Precisamente esta corriente la enarbola FERRAJOLI, que ha venido a denunciar a una tendencia que recorre el mundo que en búsqueda de la seguridad del ciudadano está sacrificando sus derechos, siendo aceptado ello sin mayor discusión en muchos casos, sin embargo, el jurista italiano denuncia

²⁸¹ FERRAJOLI, Luigi (2005) *Derecho y razón*. Editorial Trotta. Séptima edición. España. pp. 851 y ss.

en más de las veces esta situación que involucra la limitación de derechos en todo ámbito.

Los postulados de modelos garantistas (MG) del Estado Constitucional de Derecho de Ferrajoli

FERRAJOLI sostiene entre sus tesis principales que a pesar que los ciudadanos cuentan con determinadas garantías por lo menos en el papel, éstas no se cumplen por diversos factores a pesar que el paradigma del Estado Constitucional de Derecho se encuentre implícito y su consecución se esté progresivamente consolidando, existen garantías que no son cumplidas en gran medida por los Estados en sus diversos procesos o procedimientos. Así FERRAJOLI nos habla de **Cuatro** postulados de modelos garantistas (MG) del Estado Constitucional de Derecho.

Del cual nos dice que es el modelo garantista del constitucionalismo rígido – al que llama MG - “es un paradigma de carácter normativo que, al ser un modelo teórico, es formal y formalizable (...) que consiste en una sintaxis interpretable por cualquier sistema jurídico multinivel, cualesquiera que sean los *principia iuris et in iure* concretamente positivizados por este. Es pues, evidente que tal paradigma y sus cuatro postulados, al consistir en un modelo teórico y normativo, nunca ha sido enteramente realizado, ni de derecho ni de hecho: ni en el plano de sus normas de actuación, siempre imperfectas e incompletas, ni menos aún, en el de la práctica jurídica, en el que tales normas son a menudo violadas”²⁸².

El paradigma, MG, de FERRAJOLI de esta forma se acerca más a un modelo lógico que a uno pragmático, sin embargo, sus notas características

²⁸² FERRAJOLI, Luigi. La democracia a través de los derechos, El constitucionalismo garantista como modelo teórico y como proyecto político. Traducido por Perfecto Andrés Ibáñez. Editorial Trotta Madrid – España. 2014. pp.56-57

pueden asegurar un tamiz para resolver el problema de si se cuenta en un Estado con un modelo garantista o no.

a) Así, como primer postulado señala que es el *principio de legalidad*, “(...) en las dos acepciones-lata, formal o legal, estricta, sustancial o constitucional-distinguidas (...). En el viejo paradigma legislativo el principio de legalidad, es decir, la sujeción de cualquier poder al derecho, era todavía un principio parcialmente inactuado. Era el producto de la primera, elemental, articulación multinivel del ordenamiento jurídico, realizada con la distinción entre la producción legislativa del derecho y su aplicación jurisdiccional y administrativa, la primera supraordenada a la segunda pero a su vez formalmente *legisbussoluta*”²⁸³.

De esta manera, haciendo una distinción en que en el Estado Legal o Legislativo el principio de legalidad se había convertido en uno de absoluto, de aplicación irrestricta, aún en contra de lo que los derechos fundamentales pretendían irradiar a los demás derechos. Es así que los derechos quedaban supeditados a lo que la ley había declarado o restringido. Sin embargo, nos encontramos camino al paradigma del Estado Constitucional de Derecho, por ello FERRAJOLI manifiesta que dentro de ese escenario otras son las prioridades, pues por el paradigma constitucional “el principio de legalidad asume una nueva complejidad, como principio normativo y, al mismo tiempo, como principio lógico. Conforme a esto, dondequiera que exista poder, extra o supraestatal, deberán existir normas primarias, no solo formales sino también sustanciales, que regulen su ejercicio, sometándolo a los límites y a los vínculos en qué consisten las garantías primarias correlativas a los derechos y a los intereses constitucionalmente

²⁸³ *Ibíd.* p.57

establecidos, así como a las separaciones entre los poderes que impiden sus confusiones o concentraciones”²⁸⁴.

De este modo, el principio de legalidad no se asume como una manifestación o parte de algo mayor, que es el Estado constitucional, en consecuencia se supedita a este: Así, FERRAJOLI denomina “Al principio de mera *legalidad*, en virtud del cual la ley es condicionante de la validez de todos los actos prescriptivos subordinados a ella, el constitucionalismo rígido añade el *principio de estricta legalidad*, por cuya virtud la ley misma es a su vez condicionada, al depender su validez de la conformidad de sus formas y de la coherencia de sus contenidos con las normas constitucionales, formales y sustanciales, sobre su producción. Se trata de una innovación estructural con respecto al paradigma legislativo, a causa de la específica naturaleza que (...) se diferencia a la ley y a las fuentes a ella equivalentes de todos los demás actos jurídicos prescriptivos”²⁸⁵.

El maestro italiano ha diferenciado lo que es un iuspositivismo dogmático de uno crítico, cuando no se critican las disposiciones legales y se asume una obediencia sin contrastarlas con normas jerárquicamente superiores, que son los principios que están en el sistema o pertenecen al sistema supranacional.

b) FERRAJOLI señala que el **segundo postulado es el *principio de plenitud deóntica***,“(...) en virtud del cual, donde quiera que existan derecho o intereses establecidos por normas primarias, deberán introducirse, como sus *garantías primarias*, los poderes-deberes correspondientes, es decir, la prohibición de lesionarlos y la obligación de

²⁸⁴ Ídem.

²⁸⁵ Ibídem. p.58

tutelarlos y satisfacerlos, a cargo de funciones e instituciones de garantías primarias, a su vez separadas de cualquier otro poder”²⁸⁶.

Aquí, FERRAJOLI señala que por este postulado existe el deber de todo el sistema institucional del Estado de hacer que se respeten los derechos fundamentales, premisa fundamental de un Estado Constitucional. Señala que este principio tiene doble faz: “También este es un principio lógico a la vez que normativo. El mismo, en particular, enuncia la normatividad de los principios constitucionales y de los derechos que ellos establecidos, que consisten en expectativas positivas o negativas que implican las correlativas obligaciones y prohibiciones, y por eso, de ser tomadas en serio, requieren leyes de actuación en ausencia de las cuales se producen *lagunas* responsables de su estructura inefectividad”²⁸⁷.

Para hacer efectivo los derechos fundamentales, por lo general no se necesitarían normas reglamentarias, sin embargo, en algunos casos se requieren normas de desarrollo o de aplicación, de lo contrario las formalidades pueden hacer naufragar el ejercicio de un derecho fundamental, es lo que FERRAJOLI ha denominado leyes de actuación, al señalar que se requieren leyes de actuación para introducir garantías primarias de todos los derechos sociales, técnicas de tutela a los que denomina “bienes fundamentales”, (...) así como de las normas penales en garantía de los derechos de libertad e inmunidad. Conforme al principio de legalidad penal, hasta el derecho a la vida resultaría privado de garantías, si el homicidio no estuviera prohibido y castigado por el Código Penal. Por lo demás, se trata de un principio también típicamente propio del paradigma constitucional, que lleva consigo la posible, aunque indebida, falta de

²⁸⁶ Ídem.

²⁸⁷ Ídem.

plenitud del ordenamiento, esto es, virtual e ilegítima existencia de lagunas estructurales”²⁸⁸.

Precisa el maestro italiano que al hablar de garantías no solamente nos debemos referido al marco general, sino también en las normas de desarrollo, de aplicación, puesto que muchas veces las normas genéricas pueden tener pretensiones garantistas pero las normas de aplicación son las lesivas o más lesivas, con lo cual se hacen inoperativas las normas generales.

c) El tercer postulado es el *principio de jurisdiccionalidad*, como la instrumentalización contra las vulneraciones de los derechos fundamentales“(…) que impone que donde existan normas y garantías primarias deberán también existir, contra sus posibles violaciones, normas secundarias, que predispongan la intervención de *garantías secundarias* o jurisdiccionales, por obra de funciones y de instituciones de garantía a su vez secundarias, también separadas de cualquier otro poder”²⁸⁹.

La antigua división de separación de poderes o funciones hace insuficiente la defensa del ciudadano, pues se necesitan instituciones intermedias con autonomía constitucional que procuren el hacer posible la defensa del ciudadano y le garantice sus derechos. De esa misma forma la existencia de normas secundarias que contemplen los supuestos en que el ciudadano deba ser sometido o limitado deben estar plenamente establecidos, sin dejarse al arbitrio estatal estas situaciones.

Así el jurista italiano señala que “en efecto, pues solo la predeterminación legal del objeto del juicio puede fundar la jurisdicción acerca de la determinación de lo preestablecido por la ley o por la

²⁸⁸ *Ibíd.* pp.58-59.

²⁸⁹ *Ibíd.* p.59.

constitución, según el principio simétrico y opuesto hobbesiano, *veritas, non auctoritas facti iudicium*”²⁹⁰.

Para FERRAJOLI los órganos jurisdiccionales únicamente están sometidos a las normas legales en la persecución del delito o infracciones legales, de modo que el sometimiento del ciudadano no debe estar más allá de los mismos límites impuestos por la norma legal. De este modo la ley no actúa solamente como prescripción de conductas sino que como límite a su actuación, “Por tanto, según esto, en el modelo garantista los jueces están no solo sujetos a la ley, sino también sujetos *solamente* a la ley”²⁹¹.

d) El cuarto postulado, el *principio de accionabilidad*, conforme al cual FERRAJOLI indica: “(...) donde exista una jurisdicción deberá estar asimismo prevista, como ulterior *garantía secundaria*, su activación por los titulares de los derechos y de los intereses lesionados y, con carácter complementario y subsidiario, por parte de un órgano público capaz de suplir las posibles inercias o debilidades de aquellos”²⁹².

Esto en nuestro país lo que se ha denominado constitucionalmente la tutela jurisdiccional efectiva, no es otra cosa que el derecho a accionar frente a los órganos jurisdiccionales y de obtener una respuesta eficaz frente a lo resuelto por la judicatura, como el efectivo cumplimiento de sus sentencias. FERRAJOLI señala que este principio “(...) está conectado no solo con el principio de jurisdiccionalidad, sino también con el de plenitud, conforme lo impone la constitucionalización de los derechos fundamentales, en el viejo paradigma legislativo, para los derechos patrimoniales, a los que corresponden inmediatamente las garantías primarias de las prohibiciones y las obligaciones correlativas, basta el

²⁹⁰ Ídem.

²⁹¹ Ídem.

²⁹² *Ibidem*. p.60.

tradicional derecho de acción previsto para su tutela, por ejemplo el art.24 de la Constitución italiana. Sin embargo, este derecho individual no siempre es suficiente para asegurar la garantía secundaria de los derechos fundamentales”²⁹³.

FERRAJOLI anota, lo que en nuestro ordenamiento jurídico se denomina Garantía de Acción de Amparo, que, en diversos ordenamientos, existen otros tipos de acceso directo a la justicia, en garantía de sus derechos o de intereses colectivos como en Italia, los cuales son “(...) las acciones populares de estirpe romanista, previstas hoy en Italia para algunas cuestiones electorales y administrativas de carácter local; las acciones colectivas *class actions*, de origen estadounidense pero difundidas actualmente en Europa, promovidas por uno o más sujetos con efectos *ultra partes* por los daños provocados a enteras categorías de personas; los recursos de amparo para tutela de los derechos constitucionales del ciudadano, presentes en toda la tradición latinoamericana”²⁹⁴.

La teoría del Garantismo de FERRAJOLI, que nació como una vertiente penal ha alcanzado hasta la actualidad a ser una faz del denominado neoconstitucionalismo, como afirmación de este, como una manifestación del mismo y a su vez como una condición para su existencia o logro, en la medida que los Estados se avengan al garantismo en todos sus aspectos podemos hablar de un Estado Constitucional de Derecho. Los principios esbozados por FERRAJOLI como sustento de su teoría deben cumplirse en la mayor medida posible para poder hablar de la existencia del garantismo. Así lo manifiesta: “Por otro lado, todos estos principios se

²⁹³ Ídem.

²⁹⁴ Ídem.

encuentran interconectado por dos secuencias de implicaciones, una de carácter lógico y otra de carácter normativo”²⁹⁵.

En suma, FERRAJOLI nos propone un modelo de Estado Garantista que debe velar a todo nivel debe respaldar al ciudadano frente a vulneraciones que pueda provenir desde el Estado fundamentalmente, sin que esto pueda obviar que estas afectaciones puedan provenir de conflictos intersubjetivos. Así, este garantismo actúa como límite y también como mandatos, deberes que el Estado está obligado a realizar para velar por el respeto de los derechos fundamentales, especialmente los procesales, dado que en determinadas épocas los gobiernos suelen “poner en pausa” estos derechos haciendo prevalecer sus urgencias económicas o políticas.

FERRAJOLI critica a los diversos regímenes, por cuanto estos solo se preocupan de sus fines, que en esta época los ha impuesto la clase económica a través de las leyes del mercado, y se han encargado de penalizar los delitos que les afecta a ellos principalmente, de este modo se vulneran las garantías mínimas que deben gozar los ciudadanos y se somete al populismo penal, donde el legislador representante de las mayorías debe traducir esa representación en el establecimiento de delitos, penas y procesos cada vez más proclives a vulnerar las garantías de los ciudadanos. En este sentido se reaviva el debate, de si los derechos y su reconocimiento deben supeditarse a las expectativas temporales de la mayoría.

Para Silvana RUEDA FERNÁNDEZ: “En la teoría garantista de Ferrajoli, el término Estado de Derecho se usa en su segunda acepción, y en ese sentido es sinónimo de garantismo, no es simplemente el Estado Legal

²⁹⁵ *Ibíd.* p.61.

regulado por la ley, ‘sino un modelo de estado nacido con las modernas Constituciones’²⁹⁶.

Por su parte, Luis PRIETO SANCHÍS al respecto nos dice: “En el constitucionalismo garantista queda cancelada la tensión entre democracia y Constitución, entre decisión mayoritaria y derechos, que tanto preocupa a la concepción que el propio autor llama politicista o mayoritarista. (...) en la versión garantista del constitucionalismo no hay dos fuentes de legitimidad en permanente tensión, los derechos y los votos, sino que aquellos se conciben como expresión misma de la genuina democracia por cuanto son fragmentos de soberanía popular en manos de todos y de cada uno”²⁹⁷. De este modo, las garantías sirven como límites para la aplicación de legislación proveniente de órganos legitimados por la democracia mayoritaria, por lo que, en estos casos la garantía es para todos, pero le es útil a una minoría, a la cual se vulneran sus derechos o se les amenaza con afectarlos.

2.2.6 ESTADO CONSTITUCIONAL Y LA PRUEBA TRIBUTARIA

La teoría del Estado Constitucional, como es sabido, nace a partir de los sucesos de la Segunda Guerra Mundial, donde en el régimen de la Alemania nazi, el Derecho, no tuvo la mejor respuesta a los conflictos jurídicos planteados y básicamente propició y permitió que se vulneraran los derechos humanos, principalmente la vida, así, entró en cuestionamiento el Estado Legal de Derecho, que se supone se debía respetar y consiguientemente los derechos fundamentales. Sin embargo, no solo se permitió el genocidio, sino que además de su sistema de justicia

²⁹⁶ RUEDA FERNÁNDEZ, Silvana Consuelo. (2015) Garantías del Proceso civil en un Estado Constitucional de Derecho. Editorial Idemsa. Lima Perú. pp.102-103.

²⁹⁷ PRIETO SANCHÍS, Luis. El constitucionalismo de los derechos: ensayos de filosofía jurídica, Editorial Trotta, S.A., 2013. p.36

fueron permeados con ideologías totalitarias, recurrentes en vulneraciones de derechos fundamentales, entre ellos el de la vida. De ahí que se cuestiona dicho modelo y se gira hacia otro, donde el respeto efectivo de los derechos humanos sea en los hechos sea el objeto y fin del Estado, entonces el Estado Constitucional viene a superar a ese Estado Legislativo, desde entonces teóricos del Derecho como Paolo Comanducci, Gustavo Zagrebelsky, Susanna Pozzolo en Italia, así como Joseph Aguiló, Luis Prieto Sanchís en España y hasta Manuel Atienza con su tesis Post Positivista nos señalan que el Derecho marcha hacia un Estado Constitucional, esta ideología reconocida como el Neoconstitucionalismo.

RUEDA FERNÁNDEZ nos dice que “El Estado Constitucional de Derecho no solo cuenta con un sistema jurídico, sino fundamentalmente se rige por una Constitución que divide, separa, limita, controla poderes, reconoce en su contenido y sustancia los derechos fundamentales que se consolidan como conquistas frente al poder político que se obliga a respetarlos como garantizarlos (...)”²⁹⁸.

Al tratar el tema de la prueba estamos frente a un tópico del Derecho que se ha convertido el núcleo de los procesos y procedimientos que el Estado tramita, que, conjuntamente con la argumentación son las discusiones que se plantean en el Derecho Procesal. “pues se dice que se vive en la era del neo constitucionalismo, que el Estado Democrático y Social, aquel supuestamente “diseñado” por los constituyentes ya no solo constituye un eslogan sino que nos encontramos viviéndolo, sin embargo este neo constitucionalismo que debiera traernos más certezas que incertidumbres, pareciera que trae más incertidumbres, al poner al intérprete frente a una serie de criterios que si bien es cierto pretenden

²⁹⁸ RUEDA FERNÁNDEZ, Silvia Consuelo. Ob. cit.p.107.

acercar las decisiones del juez a la Constitución, a su “espíritu”, tiene como barrera la cultura jurídica, casi infranqueable.

Paolo COMANDUCCI señala que existen diversos sentidos de «interpretación constitucional», que ello depende, entre otros elementos, del modelo de Constitución adoptado, así tenemos la interpretación en el modelo axiológico de Constitución como orden, la interpretación en el modelo descriptivo de Constitución como orden y como un tercer modelo la Constitución debe interpretarse como norma, al respecto de esto último nos dice: “Nos hallamos ante un objeto, la Constitución, que presenta al menos una característica en común con la ley: la de tratarse de un documento normativo. Por eso, quienes adoptan el tercer modelo suelen configurar la interpretación constitucional —y también la interpretación de la ley— como una especie del género interpretación jurídica; y ésta se define generalmente como adscripción de significado a un texto normativo”²⁹⁹.

Estamos viviendo una época en que hemos pasado de estudiar, interpretar y aplicar la Constitución como norma política únicamente a la época en que la Carta se considera norma jurídica, bajo el principio de fuerza normativa de la Constitución, esbozado por Konrad Hesse, sin embargo, esta tesis dominante, solo lo es a nivel de la jurisdicción constitucional, puesto que en el resto del sistema se olvida el principio enarbolado por el profesor alemán. Y las administraciones tributarias en general desconocen esta postura y prefieren continuar en el Estado Legislativo que ha producido las afectaciones al derecho a probar de los administrados.

²⁹⁹ COMANDUCCI Paolo. (2003) Modelos e interpretación de la Constitución en Teoría del neoconstitucionalismo. Obra colectiva. Coordinador Carbonell, Miguel. Editorial Trotta, S.A., Madrid – España.. p.52.

Al inicio, la legislación pareció resolver todos los problemas, dado que era el mecanismo o vehículo para concretar las conquistas sociales de las revoluciones, en especial la francesa. Luis PRIETO SANCHÍS: “El prestigio de la ley se forja en la filosofía de la Ilustración, que la concibe como el vehículo o instrumento de todo un proyecto de racionalización del orden político y social: como las leyes científicas, la normas jurídicas tenían que diseñar una suerte de cartografía práctica capaz de garantizar la seguridad de las relaciones jurídicas y la igualdad formal de sus participantes; de ahí que frente al inseguro Derecho consuetudinario y al pluralismo jurídico del Antiguo Régimen, la ley haya de ser escrita, además, en un estilo sencillo, claro e inequívoco, pública y susceptible de general conocimiento, estable o con vocación de permanencia, obra de un solo sujeto (el legislador o soberano no es solo quien hace las leyes, sino el único que puede hacerlas), reguladora omnicomprendiva y coherente de una cierta materia (eso es, la codificación), dirigida a un sujeto también único (el homo iuridicus) y por ello mismo abstracta y general, es decir, ‘la misma para todos, tanto si protege como si castiga’. Y, en fin, por si faltara algo para ver en la ley una suerte de realización terrenal de la justicia, también debía ser ‘expresión de la voluntad general’”³⁰⁰.

Encontramos que hoy la ley ha perdido el “prestigio” hegemónico, cuando en lugar de ser ese vehículo que organice mejor el Estado se convierte en instrumento de limitación de derechos, tal como sucede con el problema que estamos estudiando, el de las reglas de admisibilidad de los medios probatorios en los procesos contenciosos tributarios. Dworkin en su clásica distinción de principios y reglas también había esbozado la idea del juez Hércules, aquel que se constituía en un juez sabio y aplicador de los principios. Esta alusión a Dworkin se hace en el marco de que el

³⁰⁰ PRIETO SANCHÍS, Luis. Ob. cit. p.39.

profesor de Oxford idealiza la labor del juez, quien conoce todos los derechos y paradigmas que gobiernan la administración de justicia, esa idea del juez de la mitología griega si bien es cierto tiene sus limitaciones para ser trasladado al ámbito administrativo y sobre todo al tributario, menos cierto es que la legislación debería ser permeable a estos cambios. El Neoconstitucionalismo se hace carne en diversas esferas de la sociedad y del Derecho fundamentalmente, hemos visto esos avances en materia procesal penal, laboral, familiar. Sin embargo, en ámbito tributario permanece sin cambios, pues la interpretación literal que aplica la administración tributaria, aún y cuando sea lesiva a los intereses de los administrados es asumida por la agencia estatal sin menor crítica, aún y cuando perteneciendo al derecho administrativo, en el cual el derecho a probar encuentra un escenario más amplio. Tratándose de un procedimiento con características inquisitivas en el cual se debe encontrar la verdad, poco se ha avanzado en materia tributaria, hasta en el proceso penal el imputado tiene más garantías que el administrado en un procedimiento contencioso tributario. Este paradigma constitucional no ha llegado después de tantos años a la esfera tributaria. Y los argumentos de la administración tributaria no resisten los paradigmas garantistas del Estado Constitucional, pues el afán recaudador y la desconfianza en el contribuyente no pueden ser razones válidas para proseguir con las mismas interpretaciones limitativas de derechos.

La idea del Estado legislativo en donde la norma tipo regla no puede ser derrotada parece ser predominante en la esfera tributaria, solo así se explica que una norma legal pueda inclusive primar sobre un principio general del Derecho Administrativo como es la verdad material, que inclusive pueda sobrepasar a un derecho fundamental como es el debido proceso en su faz del derecho a probar, que inclusive sacrifique la verdad

que conducirá a soluciones justas y razonables consecuentemente. Solo se puede entender que esta norma tipo regla pueda estar vigente y sea eficaz bajo una interpretación positivista en la que solo importa cumplir la ley porque es válida y consecuentemente se interpreta como justa en dicho paradigma.

Desde entonces, un paradigma viene recorriendo el Derecho: El Estado Constitucional, este supone entre varias cosas el respeto eficaz de los derechos fundamentales, donde el Estado a través del poder constituido respete los derechos fundamentales de las personas y no solo el Estado sino además los particulares lo hagan y si no lo hacen el Estado haga que se respeten, esta omnipresencia del Estado constitucional no es posible sin una serie de “directrices” que se implementen una serie de políticas en procura del respeto del ciudadano. En este nuevo paradigma no solo supone un cambio de normas vulneratorias sino además de ello se modifica los criterios interpretativos de los operadores del Derecho, estos criterios pasan por interpretar el sistema legal desde la Constitución, constituyendo la norma fundamental el primer criterio de interpretación y no el último, como parece entender la administración tributaria y el Tribunal Fiscal al interpretar el artículo 141 del Código Tributario aisladamente del sistema de protección de los derechos fundamentales.

Reiterados pronunciamientos del Tribunal Constitucional han descrito al Estado Constitucional, uno de los más importantes, caso Expediente N° 5854-2005-PA/TC Pedro Andrés Lizana Puelles, se expresa:

(...) el tránsito del Estado Legal de Derecho al Estado Constitucional de Derecho supuso, entre otras cosas, abandonar la tesis según la cual la Constitución no era más que una mera norma política, esto es, una norma carente de contenido jurídico

vinculante, y compuesta únicamente por una serie de disposiciones orientadoras de la labor de los poderes públicos, para consolidar la doctrina conforme a la cual la Constitución es también una Norma Jurídica, es decir, una norma con contenido dispositivo capaz de vincular a todo poder (público o privado) y a la sociedad en su conjunto.

Es decir, significó superar la concepción de una pretendida soberanía parlamentaria, que consideraba a la ley como la máxima norma jurídica del ordenamiento, para dar paso -de la mano del principio político de soberanía popular- al principio jurídico de supremacía constitucional, conforme al cual, una vez expresada la voluntad del Poder Constituyente con la creación de la Constitución del Estado, en el orden formal y sustantivo presidido por ella no existen soberanos, poderes absolutos o autarquías. Todo poder devino entonces en un poder constituido por la Constitución y, por consiguiente, limitado e informado, siempre y en todos los casos, por su contenido jurídico-normativo.

Como se ha visto nuestro máximo intérprete de la Constitución reiteradamente ha recogido al Estado Constitucional como uno de los fundamentos importantes de sus sentencias; sin embargo, como ya anticipamos el ámbito tributario, compuesto por la administración tributaria y el Tribunal Fiscal, ha sido ajeno a estos avances que renuevan los criterios de interpretación y que dotan a los ciudadanos, en tanto comerciantes o contribuyentes de las mayores garantías frente al *Ius Imperium* estatal.

2.2.7 EL CONSTITUCIONALISMO PRINCIPIALISTA

Vamos a analizar nuestra materia de estudio desde la perspectiva del maestro italiano Luigi FERRAJOLI, quien, a la ideología que estudia el Estado Constitucional de Derecho, Neoconstitucionalismo, la ha denominado constitucionalismo principialista, entendiendo la misma como el respeto eficaz de los derechos fundamentales en tanto estos constituyen como principios, normas de distinto rango y peso en el ordenamiento jurídico, base del constitucionalismo contemporáneo, habiendo superado el Estado Legislativo, en el cual los derechos fundamentales no eran más que simples declaraciones en los instrumentos legislativos internacionales, inclusive en las Constituciones contemporáneas. FERRAJOLI a los derechos fundamentales establecidos en las Constituciones las distingue como

(...) *normas sustanciales* sobre la producción normativa. En primer lugar, son “normas” en sí mismos, al ser inmediatamente atribuidos con carácter general y abstracto a sus titulares, a diferencia de los derechos patrimoniales, como el derecho real de propiedad o el derecho de crédito, que, en cambio, son pre-dispuestos por las normas que los prevén como efectos de los actos singulares contemplados en ellas como hipótesis. En segundo lugar, son normas ‘sustanciales’ sobre la producción de normas, en el sentido de que disciplinan la forma, sino el significado, es decir, la sustancia de las normas producidas -lo que no puede ser o no ser decidido-, condicionando su validez a la coherencia con los derechos y los principios de justicia formulados en las primeras³⁰¹.

De esta forma FERRAJOLI pone al debate si los derechos fundamentales se tratan bien de reglas o bien de principios, y si se les trata

³⁰¹ FERRAJOLI, Luigi. Ob. cit. p.96

como reglas, qué tipo de reglas serían, así dice el profesor de la Universidad de Pavia: “Estas dos tesis suscitan dos importantes cuestiones teóricas. La primera se refiere a la naturaleza de las *normas* en qué consisten los derechos fundamentales: si se trata de ‘reglas’, o bien ‘principios’ en potencial conflicto, resoluble en cada caso merced a su ‘ponderación’. La segunda tiene que ver con la naturaleza de sus significados o contenidos *sustanciales*: si tales contenidos, al consistir en principios éticos-políticos de justicia, han restablecido o no la conexión entre el derecho y la moral, contradiciendo el principio positivista de la separación de las dos esferas”³⁰².

Al establecerse los derechos fundamentales como principios positivizados estos se incorporan como mandatos imperativos, resultando que se minimizaría la separación entre derecho y moral, generalmente propugnadas por las tesis neoconstitucionalistas, puesto que cuando se trata de moral existe un área de indeterminación.

FERRAJOLI³⁰³ al discutir esta parte citando a Ronald DWORKIN, señala que para este profesor las reglas se aplican en la forma del todo – o – nada, es decir que calzan perfectamente en el supuesto de hecho o no lo hacen, por lo tanto si es que no hacen no se aplican las consecuencias establecidas en dicha regla, entre tanto los principios no tienen esta estructura porque estos – a diferencia de las reglas – no señalan expresamente las consecuencias que han de seguir si es que se cumple el supuesto de hecho, de esta manera las reglas para aplicarse siguen una estructura subsuntiva mientras que en los principios prevalece aquel principio que tiene asociado en cada caso mayor peso o importancia.

³⁰² Ídem.

³⁰³ Ibídem. p.109.

Para Robert ALEXY³⁰⁴ los principios son mandatos de optimización, los cuales tienen grados de cumplimiento, dependiendo de los contextos jurídicos y sociales, cuya colisión apareja la ponderación para determinar la prevalencia de uno o de otro, “las reglas son siempre normas que pueden ser realizadas o no realizadas”, de este modo, “si la regla es válida, entonces es obligatorio hacer exactamente lo que la misma reclama”.

El jurista italiano señala que las normas fundamentales consagradas en la Constitución son no solo el marco de legislación y actuación de los legisladores sino que son principios “Precisamente, en cuanto normas de rango constitucional, son normas sustanciales sobre la producción jurídica, que comportan para el legislador: a) la prohibición de su actuación, es decir, de la producción de leyes contrarias a ellos, que de violarse dará lugar a *antinomias* y b) la obligación de su actuación, es decir, de producir leyes que los garanticen, que en el caso de ser violada ocasionará *lagunas*”³⁰⁵.

Es decir, el Estado al legislar no puede sobrepasar los marcos establecidos por la Constitución, pero no solo eso, sino que además debe dictar normas en consonancia con la misma, el hecho de mantener en nuestro sistema legal normas que colisionen entre ellas (*antinomias*) o que contravengan directamente con la Constitución hace que se cuestionen en su aplicación. FERRAJOLI en ese sentido señala: “Las consecuencias jurídicas de las *antinomias*, que Dworkin reclama para que existan “reglas”, consiste en la anulabilidad o en la inaplicabilidad de las leyes que lesionen los derechos fundamentales constitucionalmente supraordenados a ellas, según que los ordenamientos estén dotados de control concentrado o difuso de constitucionalidad de las leyes”³⁰⁶.

³⁰⁴ Citado por FERRAJOLI, Luigi. Ob. cit. p.109.

³⁰⁵ *Ibidem*. p.112

³⁰⁶ *Ídem*.

Norberto BOBBIO ya lo había señalado respecto de la obediencia casi ciega de las reglas, lo llamó Positivismo ideológico, María Elena MENDEZ SÁNCHEZ lo sintetiza así: “la postura del positivismo como ideología tiene dos vertientes, una primera, más radical, es que el derecho representa el criterio de lo justo (lo que manda) y de lo injusto (lo que prohíbe), de donde se deduce una obligación moral incondicionada al Derecho”³⁰⁷.

En un Estado constitucional no solo se legisla respetando la Constitución sino que el Estado en sus diversas actuaciones procesales o en actos de gobierno debe hacerlo respetando formal y materialmente los derechos fundamentales. Y se puede considerar que las actuaciones de la administración tributaria puede que respete la ley pero no respeta el derecho a probar del administrado. El jurista italiano en este sentido: “Es en esta su naturaleza de reglas deónticas donde reside la normatividad fuerte de los derechos fundamentales expresados por principios constitucionales tanto en relación con la legislación como con la jurisdicción: vinculada la primera a su respecto y a su actuación, y la segunda a su aplicación sustancial a los actos inválidos que son sus violaciones”³⁰⁸.

La mayoría de los casos – fáciles – son resueltos vía la subsunción, simple aplicación, mientras los casos difíciles – hard cases – no tienen otra forma de hacerlo que, a través de la técnica de la ponderación, que supone un conflicto que involucra los principios, técnica planteada por ALEXY, remarcada por FERRAJOLI: “En definitiva, la ponderación como método de solución de los problemas interpretativos no tiene espacio en la aplicación de la ley. (...) Los principios no son normas expuestas a las

³⁰⁷ MENDEZ SÁNCHEZ, María Elena. “Constitucionalismo o Positivismo jurídico en la aplicación de una norma fiscal” en Revista de Post Grado en Derecho de la Universidad Autónoma de México. Volumen 1. Número 1. Año 2005. México. p.39.

³⁰⁸ FERRAJOLI, Luigi. Ob. cit. p.113.

opciones ponderadas de los legisladores y de los jueces, sino, por el contrario, límites y vínculos impuestos a unos y otros”³⁰⁹. Finaliza el maestro italiano: “La ponderación, entendida de ese modo, repito, es una operación jurídicamente incompatible con el principio de legalidad y con la lógica del estado de derecho.”³¹⁰.

Si bien es cierto la técnica de ponderación provee de un adecuado marco de referencia y aplicación para dirimir un conflicto de principios, no es más cierto que si ello es asumido para invalidar cualquier norma infraprincipial lo que se le puede ocurrir al operador jurídico, es aquello que el profesor Juan GARCÍA AMADO³¹¹ es pecar de un exceso de subjetivismo y hacer decir al principio cualquier cosa, menos el propósito mismo del principio.

María Elena MENDEZ SÁNCHEZ respecto de la noción del Estado Constitucional como idea superadora del positivismo jurídico nos dice que “(...) en un ordenamiento como el estado constitucional de derecho, en el que las leyes se encuentran sometidas no sólo a normas formales sobre su creación, sino también a normas sustantivas sobre su significado, la existencia o el vigor de las normas se disocian de su validez, lo que significa que una norma formalmente válida y, por lo tanto, existente, puede ser sustancialmente inválida porque su significado contradice las normas constitucionales sustanciales”³¹². Consecuentemente, consideramos que toda norma limitativa pierde legitimidad si con la instrumentalización de la misma se posibilita la vulneración de derechos fundamentales, los que,

³⁰⁹ *Ibíd.* p.125.

³¹⁰ *Ibíd.* p.126.

³¹¹ Cfr. GARCÍA AMADO, Juan. (2014) *Iusmoralismos*. Legisprudencia.pe. Lima Perú.

³¹² MENDEZ SÁNCHEZ, María Elena. *Ob.cit.* p.49.

deben ser el objeto más depreciado de protección en un Estado Constitucional.

Estado de Derecho, como Estado Legislativo de Derecho, en el cual el legislador se estatuye como el principal autor e intérprete del sistema jurídico, de allí que, en ese Estado, en el cual la interpretación literal está unánimemente vinculada a la aplicación del Derecho y donde la voluntad del legislador está aparejada a esta aplicación no existen verdaderas garantías para los ciudadanos, sea en su esfera de contribuyentes, administrados o comerciantes, de allí que, este paradigma que viene a constituir una superación del Estado Legislativo sea considerado como el más razonable para cumplir los valores jurídicos.

Si asumimos que nos encontramos frente a un nuevo paradigma, deberíamos por añadidura pensar que ello se aplica a todas las esferas del Derecho, sin embargo, se ha evidenciado, por lo menos en las normas limitativas del C.T. se han constituido en islas normativas.

2.2.7.1 EL ESTADO SOCIAL Y DEMOCRÁTICO DE DERECHO Y EL DERECHO A PROBAR

La fórmula política establecida en nuestra Constitución del Estado Social y Democrático supone la impronta de un nuevo pacto político social, en el cual el ciudadano, antes súbdito, es el centro de atribuciones de derechos y regido por normas principialísticas constitucionales, modelo que propugna el respeto material de las normas y garantías que protegen al ciudadano no solo de la arbitrariedad estatal sino de toda arbitrariedad, superando el enfoque Hobessiano en el cual el ciudadano es un súbdito que merece ser controlado, esa es la idea de la administración tributaria que todavía pervive en sus funcionarios y en las normas que regulan sus actuaciones.

Como ya hemos señalado (ut supra), nuestro país las últimas décadas ha sufrido una transformación, la misma que no se ha limitado al campo constitucional únicamente, sino que la jurisdicción constitucional ha jugado un rol fundamental para que se adopten paradigmas constitucionales de la Post Guerra. La impronta de las Constituciones Italiana y Alemana, marcaron el derrotero en Europa, alrededor, y a partir, de las cuales se han erigido nuevos paradigmas en cuanto a la interpretación, reconociendo la ineficacia de las normas positivas para detener los regímenes fascistas, los cuales condujeron al Holocausto. A partir de entonces, las reformas constitucionales en Europa y la emisión de jurisprudencia constitucional en el viejo continente, a la par de la elaboración doctrinal de lo que hoy se llama Neoconstitucionalismo o Post Positivismo, dependiendo del autor, ha puesto a los derechos fundamentales como centro de la protección y tutela, dadas las experiencias vividas.

En nuestro país, estos paradigmas han ido adoptándose y adaptándose, tal como se muestran en varias sentencias de nuestro supremo intérprete de la Constitución, el Tribunal Constitucional. Es así que la doctrina desarrollada por el ente ha definido algunas líneas, que parte de la idea de nuestra Constitución. Lo cual ha ido definiendo los contornos dentro de los cuales se han venido constitucionalizando diversas áreas del Derecho, partiendo de lo procesal y llegando a lo sustancial, sin embargo, esto no ha pasado con el Derecho Tributario. “Nuestra Constitución como principio básico ha consagrado que la dignidad del hombre y el Estado Social y Democrático de Derecho y asimismo se reconoce al debido proceso como un derecho fundamental y estando el Perú apuntando a ser un Estado Constitucional, la limitación para que los administrados determinen su situación jurídica sobre la base de los medios probatorios

disponibles, y no basándose una formalidad que haga prevalecer la apariencia sobre el fondo, son un abierto atentado contra los derechos fundamentales. Estas normas tributarias limitantes entran en disonancia con lo que debiera ser la primacía de los derechos y garantías fundamentales sobre las potestades administrativas, propias de un Estado Constitucional y que nuestro Tribunal Constitucional ha ido perfilando a través de diversas sentencias, sin embargo la administración tributaria resulta en todo este proceso una isla, como ningún otro ámbito estatal en el tributario se han diseñado una serie de formalidades que resultantes atentatorios contra los administrados, en tanto ciudadanos, al cual no ha alcanzado la ideología del Estado Constitucional a través del Constitucionalismo contemporáneo o mayoritariamente denominado Neoconstitucionalismo”³¹³.

Mientras tanto, el derecho procesal tributario se torna insular e impermeable frente a los cambios observados, en aquello que se ha denominado la constitucionalización del Derecho, por ello el administrado es tratado con menos derechos que un imputado en sede judicial o investigado en sede fiscal, la presunción de que todo contribuyente oculta, dilata, miente no puede llevar al legislador a continuar con normas que reflejaban el país de hace 25 años, el Derecho y administrados de hace 25 años también.

Se puede decir que en un Estado Constitucional y Democrático de Derecho cualquier restricción legal a los derechos fundamentales de los ciudadanos, en este caso, su derecho a probar como administrados debe ser subsanado a nivel judicial o constitucional, pues las normas tributarias

³¹³ YUFRA PERALTA, Renzo. (2015). La prueba tributaria y el Estado Constitucional en Derecho. Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Privada de Tacna. Año 7, Volumen N° 07, N° 01 2015. p.50.

limitativas son una herencia del Estado Legal de Derecho y más aún de una administración tributaria que hacía su diseño legal sobre el cual iba a actuar, el mismo que se basaba – y se basa – en un estricto apego a las reglas y a su interpretación y aplicación estrictamente literal, aún a costa de sacrificar valores y principios superiores.

De la misma idea es el jurista brasilero Vítor DE PAULA RAMOS “(...) es fácil identificar como el derecho a la prueba puede tener su fundamentalidad material intrínsecamente ligada a la verdad y al papel que ella ejerce en un Estado Constitucional. Y ello porque no es posible pensar en las estructuras básicas del Estado brasileño sin que se busque constantemente la verdad. Y no es posible pensar en una búsqueda por la verdad en el proceso sin una consistente estructuración del perfil mínimo del derecho fundamental a la prueba”³¹⁴.

Finalmente, la idea de Estado Democrático aún está presente y debe ser el fundamento el que se base el ordenamiento jurídico y sus sub conjuntos o categorías, eso aplica a todo el espectro sustantivo como el adjetivo, lo que también en ambos sentidos abarca lo que es la legislación tributaria.

³¹⁴ DE PAULA RAMOS, Vítor. “Derecho fundamental a la prueba” en Gaceta Constitucional. N° 65 Año 2013. Editorial Gaceta Jurídica. Lima Perú. p. 289.

CAPÍTULO III

MARCO METODOLÓGICO

3.1 HIPÓTESIS

En base a las preguntas formuladas sobre la problemática y una vez abordado teóricamente el problema se han formulado las siguientes hipótesis:

3.1.1 Hipótesis general

Las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios de Sunat, una vez que fueron requeridos y no presentados en la etapa de fiscalización, han posibilitado la vulneración del derecho fundamental a la prueba y el principio administrativo de verdad material de los comerciantes, en su calidad de contribuyentes, Tacna, 2014 - 2015.

3.1.2 Hipótesis Específicas

a) Hipótesis específica 1

Las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios, han posibilitado la vulneración del principio del debido proceso en su faz del derecho a la prueba de los comerciantes, en su calidad de contribuyentes, Tacna, 2014 - 2015.

b) Hipótesis específica 2

Las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios, han posibilitado la

vulneración del principio de verdad material de los comerciantes, en su calidad de contribuyentes, Tacna, 2014 - 2015.

3.2 VARIABLES DE ESTUDIO

3.2.1 Variable Independiente

3.2.1.1 Inadmisibilidad de los medios probatorios en los procedimientos contenciosos tributarios.

3.2.1.2 Indicadores

Art. 141 del Código Tributario, Decreto Supremo 133-2013-EF.

3.2.1.3 Escalas de medición

Nominal

3.2.2 Variables Dependientes

3.2.2.1 Derecho a probar de los comerciantes en su calidad de contribuyentes.

3.2.2.2 Principio de verdad material.

3.2.2.3 Indicadores

- Art. 139.3 Constitución. Principios y derechos de la función jurisdiccional:
La observancia del debido proceso: derecho a la prueba.
- Art. IV. LPAG Principio de Verdad Material.

3.2.2.4 Escalas de medición

Nominal

3.3 TIPO DE INVESTIGACIÓN

Esta investigación por la finalidad perseguida es una investigación aplicada pues el objetivo fundamental es, además de plantear el problema, formular una propuesta de solución, y una investigación aplicada es la que

pretende predominantemente plantear una solución a los problemas descritos, en este caso, los relativos a la no admisión de medios probatorios en el procedimiento contencioso tributario al cual es sometido el comerciante en su faz de contribuyente.

3.4 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

- 3.4.1** Por las fuentes de información se trata básicamente de una investigación documental o bibliográfica, puesto que la fuente principal que se ha utilizado son las fuentes bibliográficas sobre el tema y demás fuentes documentales como sentencias y resoluciones de la Corte Suprema, Tribunal Fiscal y Tribunal Constitucional. Sin embargo, tiene un complemento empírico por haberse practicado una encuesta a los operadores de los comerciantes en tanto contribuyentes para obtener datos referidos a las restricciones de su derecho a probar en los procedimientos contenciosos en los que participaron.
- 3.4.2** Por el ámbito en el que se ha desarrollado la investigación se trata fundamentalmente de una investigación dogmática, puesto que se pretende a través de la interpretación y argumentación, los métodos hermenéutico y bibliográfico sustentar los derechos vulnerados de los comerciantes en tanto contribuyentes y afectación de los mismos por la limitación normativa de su derecho a probar, por lo que, a través de la exposición de razones que se pretende demostrar la afectación jurídica en dichos derechos y principios que rigen las relaciones contribuyente-fisco. Sin embargo, tiene su correlato empírico pues se ha realizado una indagación en los operadores contables tributarios de los comerciantes.

Para lo anteriormente descrito se han empleado los distintos métodos y/o criterios de interpretación del Derecho para explicar los datos empíricos, datos que, para efectos de la investigación, son únicamente referenciales. Puesto que básicamente pretendemos demostrar nuestra tesis a través de

razones, que es el método idóneo para sostener las hipótesis de naturaleza jurídica.

- 3.4.3** El nivel de investigación es descriptivo, puesto que se pretende mostrar las características que presenta la problemática sobre los medios probatorios en el ámbito tributario de los comerciantes en su calidad de contribuyentes de la ciudad de Tacna. De este modo mostrar las diversas implicancias que tiene como razón las limitaciones legales establecidas al derecho fundamental a probar del comerciante, en tanto contribuyente y fundamentalmente ciudadano.

3.5 ÁMBITO Y TIEMPO SOCIAL DE LA INVESTIGACIÓN

3.5.1 AMBITO SOCIAL

La investigación, para efectos de las exigencias reglamentarias de la institución, se ha desarrollado considerando la población de los comerciantes en su calidad de contribuyentes con domicilio fiscal en la provincia de Tacna, los cuales se hayan visto afectados por la limitación a la actuación de medios probatorios durante los procedimientos contenciosos tributarios que tramitaron ante la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (Sunat) de Tacna, siendo sus operadores contables tributarios de quienes se tomó la referencia de la realidad de los comerciantes.

3.5.2 AMBITO TEMPORAL

La investigación se desarrolló abarcando el período comprendido entre los años 2014-2015, período en el cual se hayan iniciado los procedimientos contenciosos tributarios, por ser un período reciente y dado los cambios frecuentes en las normas tributarias. Se han tomado dos años, dado que los procesos contenciosos no son procesos autónomos, sino que se derivan de procesos de fiscalización, los cuales duran en promedio entre cuatro a ocho meses, o a veces más, por tanto, creemos que el período elegido nos ha permitido hacer más completo el estudio.

3.6 POBLACION Y MUESTRA DE ESTUDIO

3.6.1 UNIDAD DE ESTUDO

Es la situación del comerciante en su calidad de contribuyente de tributos administrados por Sunat Tacna, cuya información fue proporcionada por sus operadores contables-tributarios, siendo estos últimos los que conocen la realidad del comerciante, por lo que se ha aplicado el cuestionario al operador contable como representante idóneo del comerciante por conocer directamente los conflictos derivados de las actividades de fiscalización que se tradujeron en controversias a nivel contencioso tributario ante Sunat.

3.6.2 POBLACION

El universo o población está constituido por los comerciantes en su calidad de contribuyentes de tributos administrados por Sunat Tacna, los que han formulado reclamaciones a los valores emitidos por la administración tributaria durante los años 2014 y 2015 (Ver Anexo N° 02), la información de los comerciantes ha sido proporcionada por sus operadores contables tributarios, por lo que las reclamaciones se toman como base para determinar el tamaño de la muestra, resultando en ambos períodos la cantidad de 1,132 reclamaciones, conforme al siguiente detalle:

Directorio	2014	2015	Total
Prico	131	187	318
Mepeco	457	357	814
Total	588	544	1132

3.6.3 MUESTRA

El tamaño de la muestra de los encuestados se ha determinado en base al universo de reclamaciones formuladas por los comerciantes en su calidad de administrados de Sunat Tacna, que han se han visto inmersos en procesos contenciosos tributarios, determinando de manera indirecta el número de

comerciantes a través de sus operadores contables a encuestar, siendo esta muestra, probabilística, la que se determinó a través de la fórmula estadística contenida en la obra de Nuria CORTADA DE KOHAN y José Manuel CARRO conocida como “Muestra al Azar”³¹⁵:

$$n = \frac{(Z)^2 (PQ) (N)}{(E)^2 (N-1) + (Z)^2 \cdot P \cdot Q}$$

Donde:

Z = Desviación estándar

E = Error de muestreo

P = Probabilidad de ocurrencia de los casos

Q = 1-P

N = Tamaño del universo de población; 1,132 reclamaciones de Sunat Tacna.

Valores estadísticos constantes para determinar el tamaño de una muestra estadísticamente significativa:

Z = 1.96 (95%); 2 (95.43); 2.58 (99%); 3 (99.73)

E = 0.05 (5%)

P = 0.25³¹⁶ (25%)

$$n = \frac{(Z)^2 (PQ) (N)}{(E)^2 (N-1) + (Z)^2 \cdot P \cdot Q}$$

³¹⁵ CORTADA DE KOHAN, Nuria y CARRO José Manuel. (1978). Estadística Aplicada. Editorial Universitaria de Buenos Aires Eudeba S.E.M. Séptima Edición. Buenos Aires Argentina.

³¹⁶ “P” originalmente tenía un valor de 0.50 (50%), cifra que ha sido modificada a 0.25 (25%) para disminuir la muestra, en razón que se trata de verificar la incidencia en grupos menores y no en la generalidad de las unidades de análisis al tratarse de vulneración de derechos.

$$n = \frac{(1.96)^2 (0.25 \times 0.25) \times 1132}{(0.05)^2 (1132-1) + (1.96)^2 (0.25 \times 0.75)}$$

$$n = \frac{3.8416 (0.0625 \times 1132)}{0.0025 (1131) + 3.8416 (0.1875)}$$

$$n = \frac{3.8416 (70.75)}{2.8275 + 0.7203}$$

$$n = \frac{271.7932}{3.5478}$$

$$n = 76.6089 \rightarrow n = 77 \rightarrow 6.80\% \text{ del Universo (N)}$$

3.6.4 SELECCIÓN DE LA MUESTRA

Una vez determinado el tamaño de la muestra, se ha seleccionado la muestra a través de una selección determinada a discreción del investigador dentro de la Provincia de Tacna. El método que se ha utilizado para determinar una aproximación a la realidad es a través de los operadores contables tributarios de los comerciantes en su calidad de contribuyentes que se han visto inmersos en procesos contenciosos tributarios, habiendo realizado gestiones (Ver Anexo N° 03) ante el Colegio de Contadores de Tacna para poder aplicar la encuesta entre sus agremiados.

3.7 TÉCNICAS E INSTRUMENTOS.-

3.7.1 Técnicas:

Las técnicas e instrumentos aplicados en la presente investigación fueron:

Documental o Bibliográfica.- Se ha realizado el relevo de información de libros, artículos de publicaciones especializadas, así como algunas sentencias del Tribunal Constitucional y resoluciones del Tribunal Fiscal.

Encuesta.- Se ha realizado la técnica de la encuesta a los operadores contables tributarios de los comerciantes en su calidad de contribuyentes.

3.7.2 Instrumentos para la recolección de datos

Los datos han sido obtenidos mediante la utilización de los siguientes instrumentos:

- Las fichas bibliográficas que han constituido el instrumento por excelencia para la investigación bibliográfica que se ha efectuado.
- El Cuestionario (Ver Anexo N° 01) que se ha utilizado para ejecutar la encuesta de acuerdo a las variables de estudio y sus indicadores.

CAPÍTULO IV

LOS RESULTADOS

4.1 DESCRIPCIÓN DEL TRABAJO DE CAMPO

En primer lugar, debemos señalar que se solicitó a Sunat Tacna información sobre los procesos contenciosos tramitados, así como sus resultados y aquellos que fueron apelados y fueron elevados al Tribunal Fiscal para su resolución administrativa final. Sunat nos ha respondido a través de una Carta (Ver Anexo Nro. 02) con la información solicitada, dentro de estos datos se encuentran los procesos que la administración tributaria ha dividido entre Principales Contribuyentes (Pricos) y Medianos y Pequeños Contribuyentes (Mepecos), tanto desde el año 2014 como 2015 que son materia de la presente investigación, es así que se presentan cuatro cuadros: en el primero se aprecia el total de reclamaciones durante el período 2014-2015; en el segundo: el número de reclamos por período; en el tercero: los expedientes apelados y finalmente en el cuarto: los resultados de las reclamaciones.

En segundo lugar, tenemos la información tomada de comerciantes en su calidad de contribuyentes fue obtenida a través de la encuesta realizada a través de la aplicación de cuestionarios a los contadores de las empresas de dichos comerciantes en su calidad de contribuyentes. Los cuestionarios fueron respondidos por los contadores de las empresas, denominados para efectos de esta investigación operadores contables tributarios, por conocer éstos mejor la

estructura patrimonial, financiera y gestión de las empresas y los procesos de las empresas de los comerciantes. Algunas veces se aplicaron directamente los cuestionarios, es decir se formulaban las preguntas y eran respondidas directamente por los encuestados y en la mayoría de las ocasiones se dejaba el cuestionario en poder de los encuestados. La mayor parte fueron realizadas en el local del Colegio de Contadores de Tacna (Ver Anexo N° 04), en eventos realizados por este gremio. Para abarcar un número mayor de encuestados se participó en eventos donde se congregaban un buen número de contadores para entregarles los cuestionarios y de esta manera puedan ser respondidos. Es así que se logró que respondan un número representativo según la fórmula estadística en número de **77**.

La muestra fue tomada durante el año 2016 en la ciudad de Tacna, desde el mes de abril hasta el mes de diciembre.

Para efectuar el relevamiento e inserción de la información se ha confeccionado una matriz de datos en el programa Excel, en los cuales se ha alimentado con los cuestionarios aplicados, posteriormente se han realizado las sumas respectivas para establecer los totales de las respuestas, de los cuales se han confeccionado gráficos de barras, horizontales y verticales, histogramas, de pastel, etc. que reflejan las proporciones de las respuestas y en los cuales se consignan en forma de etiquetas, los porcentajes respectivos.

4.2 DISEÑO DE PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS.

La información recopilada luego de ser procesada a través de las herramientas de la estadística descriptiva, es presentada por medio de cuadros y gráficos, en el siguiente orden:

- Datos de las empresas de los comerciantes.
- Información de los procesos de fiscalización realizados en los que se presentaron medios probatorios.

- Información de los procesos de reclamación realizados en los que se presentaron medios probatorios.
- Información sobre los efectos sobre el derecho a probar en los comerciantes en su esfera como contribuyentes.

Con la información recopilada se han estructurado cuadros estadísticos y a partir de ellos se han confeccionado gráficas para mejor apreciación de los porcentajes y niveles de composición de sectores o ítems. En la parte inferior se indica la fuente y la autoría, haciendo un comentario y analizando los resultados.

Las empresas de los comerciantes que son nuestras unidades de análisis tienen determinadas características, las que son expuestas en los primeros cuadros. Estas empresas operan o han operado en la ciudad de Tacna, porque no se ha tomado la muestra de empresas activas únicamente, sino además de otras que hayan cesado en sus operaciones, a las cuales se ha accedido a través de sus operadores contables. Se ha tomado información de empresas que han sido contribuyentes activos en algún momento o que aún lo son, con el único requisito que hayan sido fiscalizadas por Sunat y que en esas fiscalizaciones se hayan presentado medios probatorios y que hayan derivado en un proceso de reclamación y/o posterior de apelación en los que se haya limitado la presentación de medios probatorios y por ende su derecho a probar.

4.3 PRESENTACIÓN DE LOS RESULTADOS.

Las empresas de los comerciantes en su faz de contribuyentes que son nuestras unidades de análisis tienen determinadas características, las que son expuestas en los primeros cuadros. Estas empresas operan o han operado en la ciudad de Tacna, porque no se ha tomado la muestra de empresas activas únicamente, como se indicó, sino además de otras que hayan cesado en sus operaciones. A las empresas inactivas se han accedido a través de sus

operadores contables. Se ha tomado información de empresas que han sido contribuyentes activos en algún momento o que aún lo son, con el único requisito que hayan sido fiscalizadas por Sunat y que en esas fiscalizaciones se hayan presentado medios probatorios y que hayan culminado en un proceso de reclamación y/o posterior de apelación en los que se haya limitado su derecho a probar.

4.3.1 Descripción de los procesos contenciosos

A continuación, se presenta la información requerida a Sunat, en el que se encuentran los procesos que la administración tributaria ha dividido entre Principales Contribuyentes (Pricos) y Medianos y Pequeños Contribuyentes (Mepecos), tanto desde el año 2014 como 2015 que son materia de la presente investigación:

CUADRO N° I

Total de reclamaciones durante el período 2014-2015

Directorio	2014	2015	Total
Prico	131	187	318
Mepeco	457	357	814
Total	588	544	1132

CUADRO N° II

Número de reclamos por período

Período	Directorio	Total
2014	Prico	131
2014	Mepeco	457

Período	Directorio	Total
2015	Prico	187
2015	Mepeco	357

CUADRO N° III**Expedientes apelados**

Período	Directorio	Total
2014	Prico	56
2014	Mepeco	130
		186

Período	Directorio	Total
2015	Prico	97
2015	Mepeco	153
		250

Directorio	2014	2015	Total
Prico	56	97	153
Mepeco	130	153	283
Total	186	250	436

CUADRO N° IV**Resultados de las reclamaciones**

Período	Resultados	Directorio	Total
2014	Fundados	Prico	37
2014	Fundados	Mepeco	43
2014	Infundados	Prico	72
2014	Infundados	Mepeco	195

Período	Resultados	Directorio	Total
2015	Fundados	Prico	24
2015	Fundados	Mepeco	82
2015	Infundados	Prico	120
2015	Infundados	Mepeco	193

4.3.2 Descripción de las unidades de análisis.

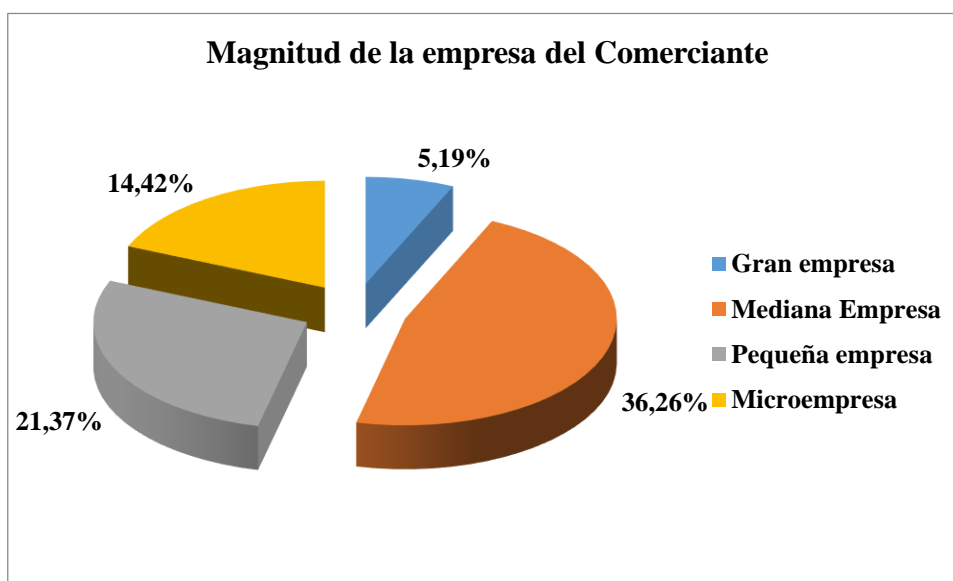
CUADRO N° 01

Magnitud de la empresa del Comerciante

Gran empresa	Mediana Empresa	Pequeña empresa	Microempresa
4	33	25	15
5.19%	36.26%	21.37%	14.42%

Fuente: Encuesta realizada de abril a diciembre 2016.

GRAFICO N° 01



Fuente: Cuadro N° 01.

Comentarios: La distinción de las empresas de los comerciantes tiene su base en la Ley 30056, Ley de Impulso al Desarrollo Productivo y al Crecimiento Empresarial (2013) que categoriza a las empresas por sus ventas: Microempresa: ventas anuales hasta 150 UIT; Pequeña Empresa hasta 1,700 UIT; Mediana Empresa hasta 2,300 UIT, Gran empresa, hasta más de 2300 UIT. De los datos relevados se verifica que la mediana y pequeña empresa concentran el 57.63% de la muestra, constituyendo la microempresa y la gran empresa opciones secundarias con el 14.42% y 5.19% respectivamente.

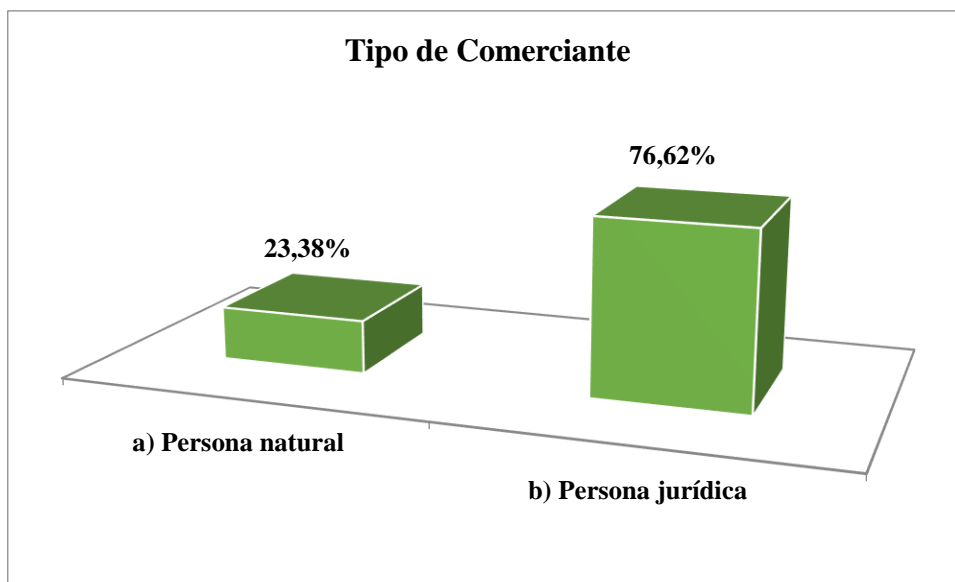
CUADRO N° 02

Tipo de comerciante

a) Persona natural	b) Persona jurídica
18	59
23.38%	76.62%

Fuente: Encuesta realizada de abril a diciembre 2016.

GRAFICO N° 02



Fuente: Cuadro N° 02.

Comentarios: Se aprecia que un gran porcentaje, constituido por un 76.62% de los comerciantes, ha optado por la forma jurídica de persona jurídica y solo un 23.38% su emprendimiento lo realiza como persona natural. Este dato hace años era a la inversa, demostrando que la figura del comerciante encarnado por el titular de la empresa unipersonal (persona natural) ha dado paso a la persona abstracta. Puede deberse a que los problemas de tipo crediticio o sancionatorio por los entes estatales recaen en el patrimonio exclusivamente de la persona jurídica y en el caso de las personas naturales la desventaja es que deben responder con todo su patrimonio, incluyendo el familiar, por lo que las experiencias en el pasado habrían dado la hegemonía a las personas jurídicas.

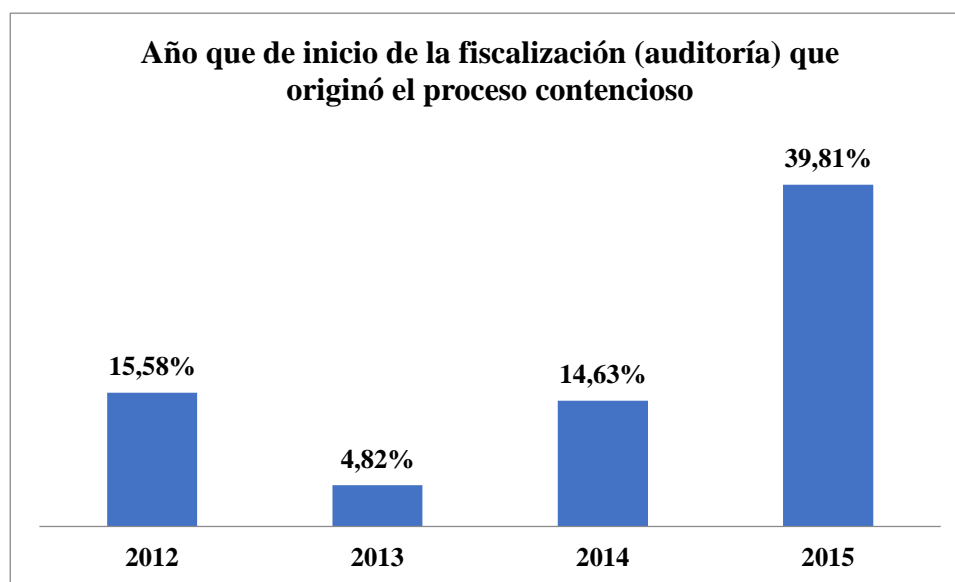
CUADRO N° 03

Año de inicio de la fiscalización (auditoría) que originó el proceso contencioso

2012	2013	2014	2015
12	4	18	43
15.58%	4.82%	14.63%	39.81%

Fuente: Encuesta realizada de abril a diciembre 2016.

GRAFICO N° 03



Fuente: Cuadro N° 03.

Comentarios: Se verifica que la mayoría de las reclamaciones tuvieron su origen en procedimientos de fiscalización iniciados en el año 2014 y en el año 2015, los cuales nos arrojan un consolidado de 54.44%, sin embargo, los procedimientos de fiscalización que datan del 2012 y 2013 han generado procesos contenciosos de reclamación producto del desacuerdo entre la administración tributaria y los comerciantes en su faz de contribuyentes respecto de los resultados de los mismos los que se habrían resuelto en los años 2014 y 2015 respectivamente.

4.3.3 Sobre el derecho a probar y el principio de verdad material.

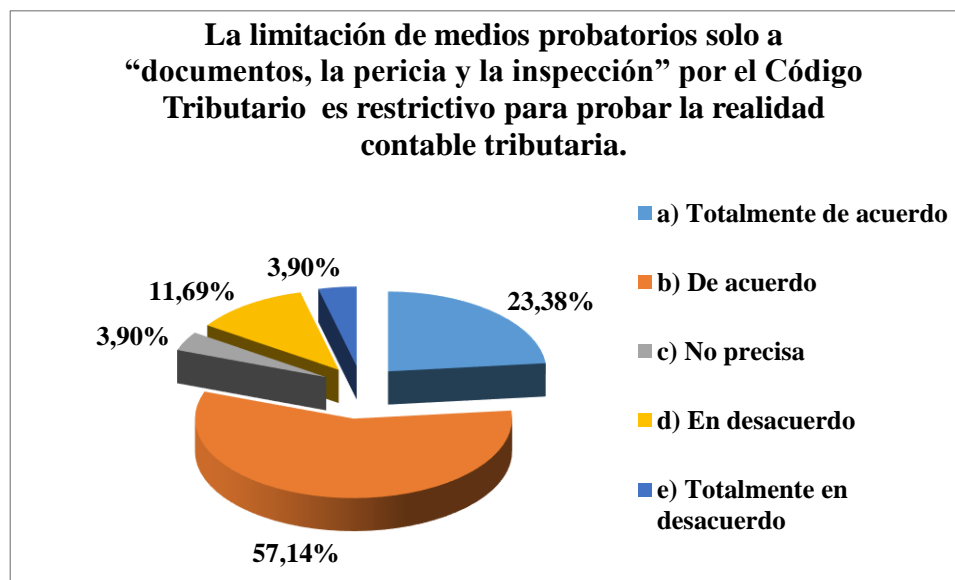
CUADRO N° 04

La limitación de medios probatorios solo a “documentos, la pericia y la inspección” por el C. Tributario es restrictiva para probar la realidad contable tributaria

a) Totalmente de acuerdo	b) De acuerdo	c) No precisa	d) En desacuerdo	e) Totalmente en desacuerdo
18	44	3	9	3
23.38%	57.14%	3.90%	11.69%	3.90%

Fuente: Encuesta realizada de abril a diciembre 2016.

GRAFICO N° 04



Fuente: Cuadro N° 04.

Comentarios: Como era previsible, frente a esta interrogante un contundente 80.52% señalaron que la limitación de medios probatorios a los documentos, pericia e inspección era restrictiva para probar la realidad contable tributaria del comerciante. Limitación que en nuestro país ha adquirido categoría de dogma pues nadie la discute o por lo menos la cuestiona a nivel judicial. Este porcentaje que resulta de sumar aquellos que están de acuerdo y totalmente de acuerdo.

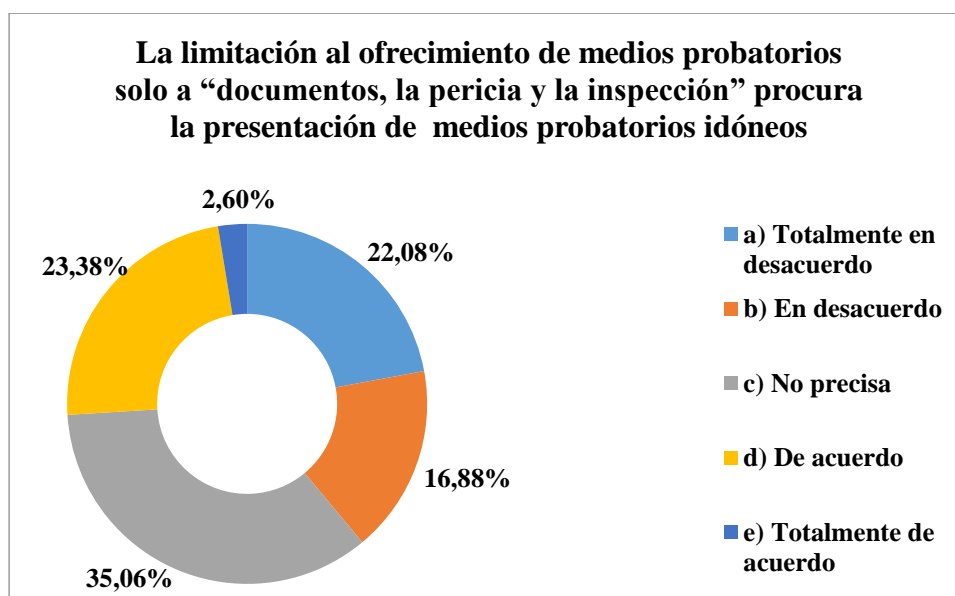
CUADRO N° 05

La limitación al ofrecimiento de medios probatorios solo a “documentos, la pericia y la inspección” procura la presentación de medios probatorios idóneos

a) Totalmente en desacuerdo	b) En desacuerdo	c) No precisa	d) De acuerdo	e) Totalmente de acuerdo
17	13	27	18	2
22.08%	16.88%	35.06%	23.38%	2.60%

Fuente: Encuesta realizada de abril a diciembre 2016.

GRAFICO N° 05



Fuente: Cuadro N° 05.

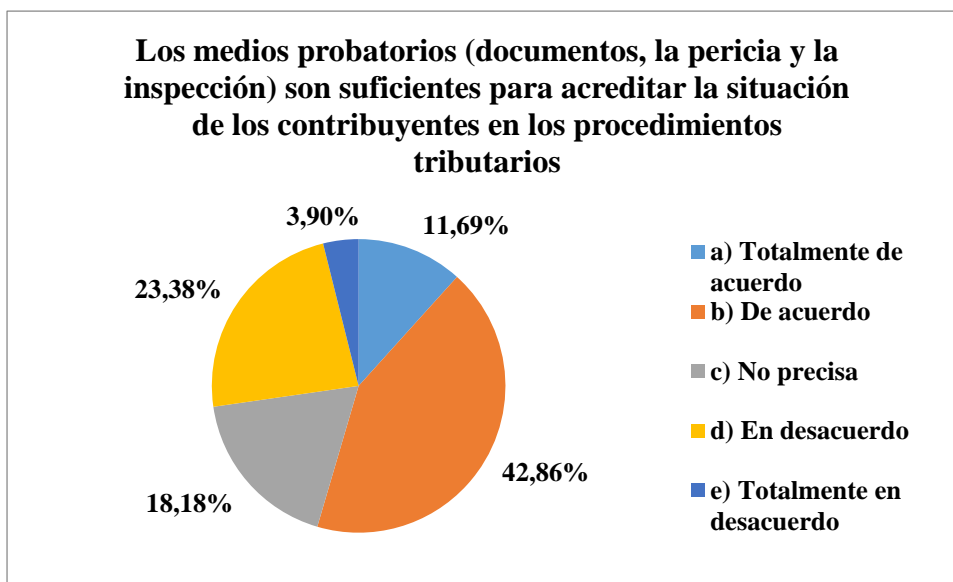
Comentarios: Con esta pregunta se trató de verificar si es que está de acuerdo de que existe una razón o razones válidas para que el legislador haya limitado el ofrecimiento de medios probatorios en los procedimientos tributarios a solo algunos tipos, y por esta razón es que se interrogó por la idoneidad de dicha limitación. Un solo un 25.98% aceptó esta razón como válida, sin embargo, un 38.96% estuvo en desacuerdo con que esta sería la razón de la limitación de los medios probatorios. Un importante 35.06% no manifestó su opinión, suponemos por desconocer el tema probatorio.

CUADRO N° 06

Los medios probatorios (documentos, la pericia y la inspección) son suficientes para acreditar la situación de los contribuyentes en los procedimientos tributarios

a) Totalmente de acuerdo	b) De acuerdo	c) No precisa	d) En desacuerdo	e) Totalmente en desacuerdo
9	33	14	18	3
11.69%	42.86%	18.18%	23.38%	3.90%

Fuente: Encuesta realizada de abril a diciembre 2016.

GRAFICO N° 06

Fuente: Cuadro N° 06.

Comentarios: Se verifica un dato interesante, que el 54.55% está de acuerdo con que los medios probatorios (documentos, la pericia y la inspección) establecidos en el Código Tributario son suficientes para acreditar la situación de los contribuyentes en los diversos procedimientos tributarios, lo que nos indica este ratio es que a consideración de los encuestados estos medios posibilitarían acreditar su situación. Un 27.18% no está de acuerdo con que sean suficientes. Esta cifra puede interpretarse como que deberían aceptarse otros medios probatorios y no únicamente los establecidos en la norma.

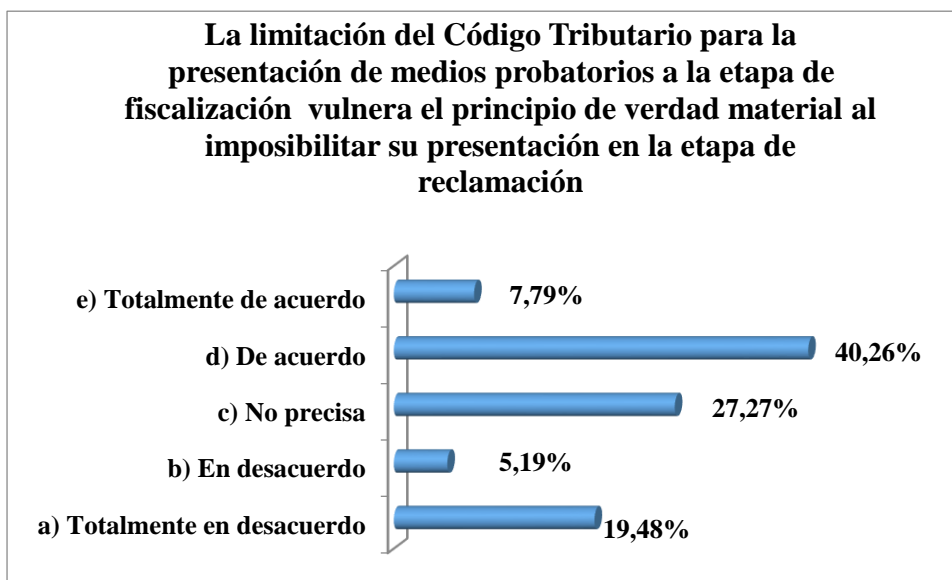
CUADRO N° 07

La limitación del Código Tributario para la presentación de medios probatorios a la etapa de fiscalización vulnera el principio de verdad material al imposibilitar su presentación en la etapa de reclamación

a) Totalmente en desacuerdo	b) En desacuerdo	c) No precisa	d) De acuerdo	e) Totalmente de acuerdo
15	4	21	31	6
19.48%	5.19%	27.27%	40.26%	7.79%

Fuente: Encuesta realizada de abril a diciembre 2016.

GRAFICO N° 07



Fuente: Cuadro N° 07.

Comentarios: Se verifica que la limitación del C.T. para la presentación de medios probatorios solo en la etapa de fiscalización es considerada vulneratoria al principio de verdad material por un 48.05%, mientras que solo un 24.67% no estima esta afirmación, por tanto, considera que no se vulnera el principio en mención. Estos porcentajes pueden deberse a que no son casos mayoritarios los que requieren de introducción y/o presentación de medios probatorios en otras etapas, distintas a la de fiscalización.

4.3.4 Descripción de la realidad de la situación de las unidades de análisis.

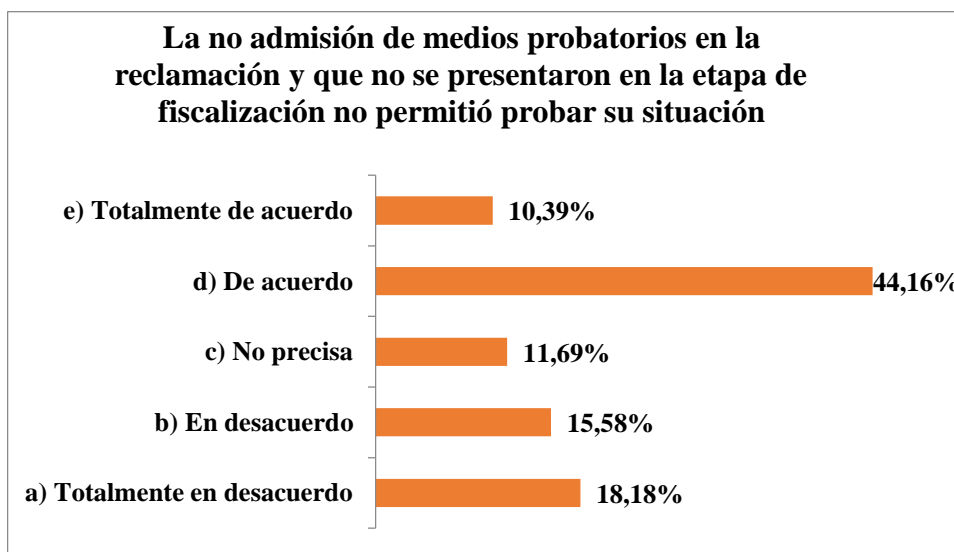
CUADRO N° 08

La no admisión de medios probatorios en la reclamación y que no se presentaron en la etapa de fiscalización no permitió probar su situación

a) Totalmente en desacuerdo	b) En desacuerdo	c) No precisa	d) De acuerdo	e) Totalmente de acuerdo
14	12	9	34	8
18.18%	15.58%	11.69%	44.16%	10.39%

Fuente: Encuesta realizada de abril a diciembre 2016.

GRAFICO N° 08



Fuente: Cuadro N° 08.

Comentarios: Un 54.55% ha considerado que la no admisión de medios probatorios en la reclamación y que no se presentaron en la etapa de fiscalización no permitió probar su realidad, lo que habría permitido establecer de manera justa su situación tributaria. En tanto, que un 33.76% señaló no fue impedimento. Se ha verificado que la mayoría considera que el admitirse dichos medios probatorios hubiera permitido conocer la situación real de su situación, lo que fue impedido por la estricta aplicación de la limitación legislativa.

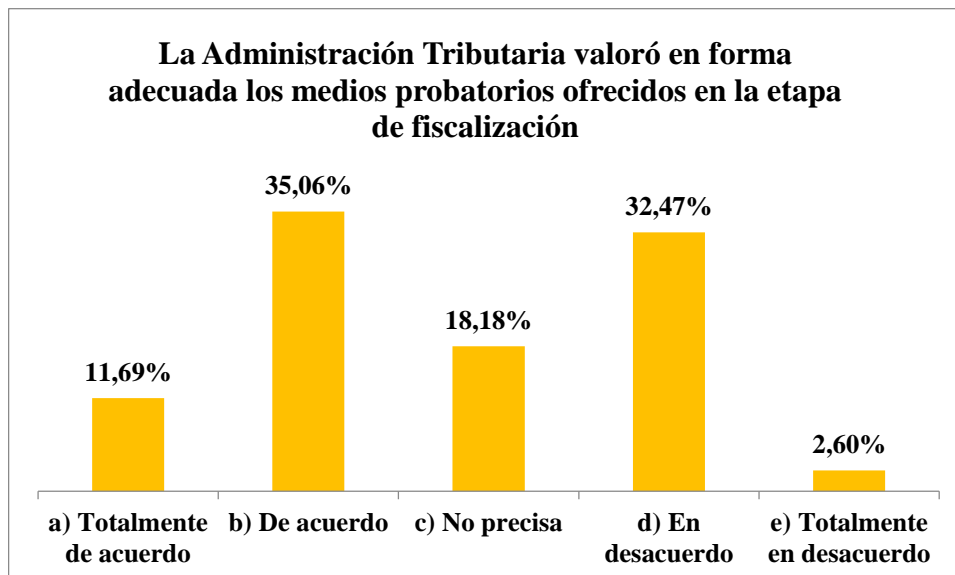
CUADRO N° 09

Valoración de la administración tributaria en forma adecuada de los medios probatorios ofrecidos en la etapa de fiscalización

a) Totalmente de acuerdo	b) De acuerdo	c) No precisa	d) En desacuerdo	e) Totalmente en desacuerdo
9	27	14	25	2
11.69%	35.06%	18.18%	32.47%	2.60%

Fuente: Encuesta realizada de abril a diciembre 2016.

GRAFICO N° 09



Fuente: Cuadro N° 09.

Comentarios: Se trata de identificar si es que la administración tributaria valoró adecuadamente los medios probatorios ofrecidos en la etapa de fiscalización. Tenemos que un 46.75% del total que considera que sí lo hizo, mientras que un 35.07% manifiesta lo contrario. Esto nos da una idea de que existe una mayoritaria conformidad (sin contar el 18.18% de los que no precisan) con la valoración de los “medios probatorios” en esta etapa por la administración tributaria.

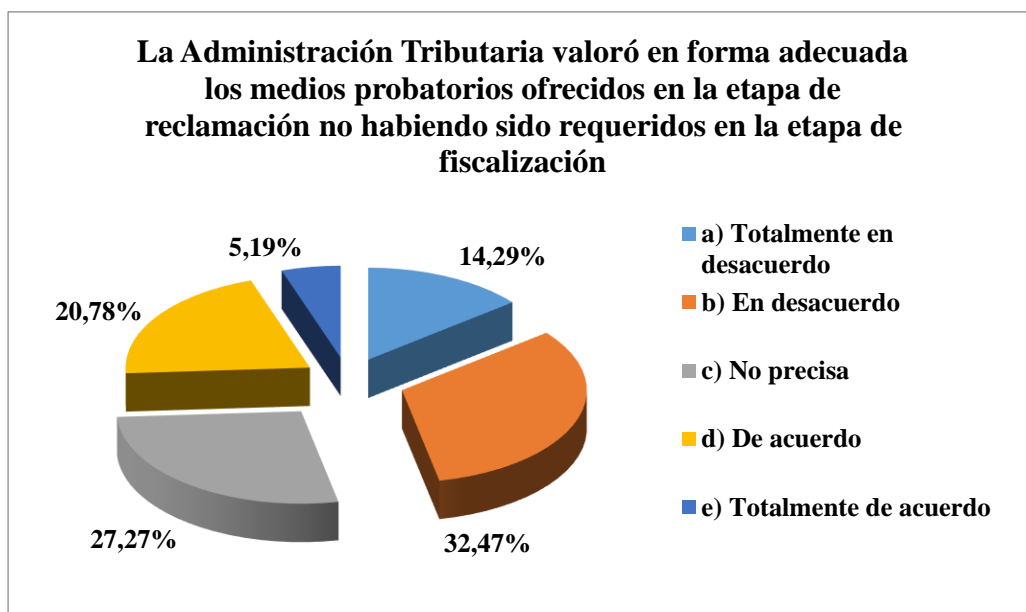
CUADRO N° 10

Valoración adecuada los medios probatorios ofrecidos en la etapa de reclamación no habiendo sido requeridos en la etapa de fiscalización

a) Totalmente en desacuerdo	b) En desacuerdo	c) No precisa	d) De acuerdo	e) Totalmente de acuerdo
11	25	21	16	4
14.29%	32.47%	27.27%	20.78%	5.19%

Fuente: Encuesta realizada de abril a diciembre 2016.

GRAFICO N° 10



Fuente: Cuadro N° 10.

Comentarios: Esta pregunta es más específica. Se verifica que la administración tributaria valoró en forma adecuada los medios probatorios ofrecidos en la etapa de reclamación, los que no fueron requeridos en la fiscalización, pues así lo señaló un importante 46.76%, mientras que solo un 25.97% considera que no fueron valorados adecuadamente. Sin embargo, es importante la cifra considerando que se trata de una de las instituciones más técnicas del país,

también es cierto que los resultados de estas valoraciones, que por lo general son en desmedro del administrado, no sean bien recibidas puesto que normalmente sirven para determinar mayores obligaciones tributarias que las que declararon. Pero no se puede desconocer que en las resoluciones que resuelven las reclamaciones, la administración tributaria se ha caracterizado por fundamentar detalladamente los medios probatorios presentados y aun los que excluyen del mismo.

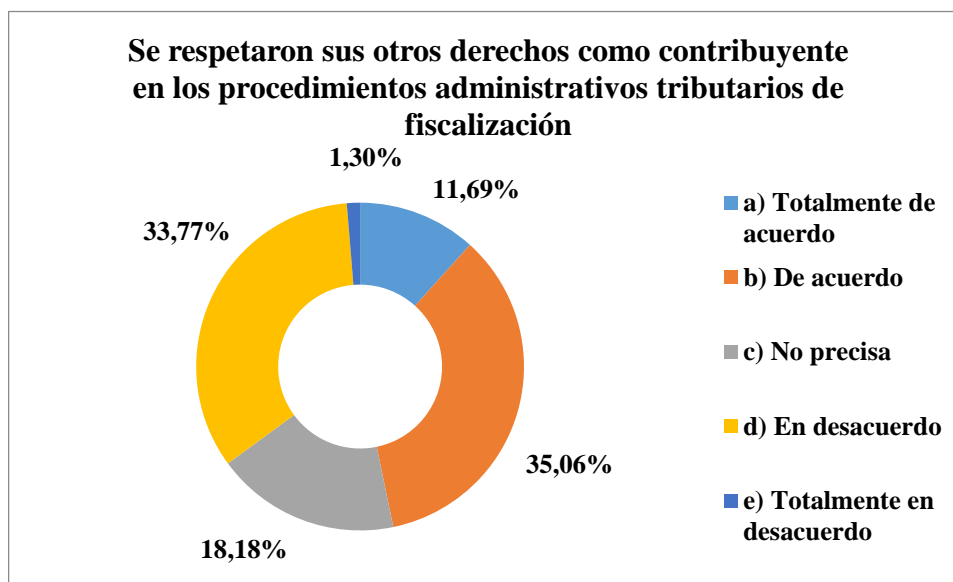
CUADRO N° 11

Respeto de otros derechos como contribuyente en los procedimientos administrativos tributarios de fiscalización

a) Totalmente de acuerdo	b) De acuerdo	c) No precisa	d) En desacuerdo	e) Totalmente en desacuerdo
9	27	14	26	1
11.69%	35.06%	18.18%	33.77%	1.30%

Fuente: Encuesta realizada de abril a diciembre 2016.

GRAFICO N° 11



Fuente: Cuadro N° 11.

Comentarios: Se ha verificado que un mayoritario 46.75% señala que sí se respetaron sus otros derechos como contribuyente, en tanto que un 35.07% señala que no se respetaron sus otros derechos, es decir el cumplimiento de los plazos, el derecho de formular observaciones, que se tienen dentro del proceso de fiscalización y otros de los que gozan los administrados por lo menos en la Ley.

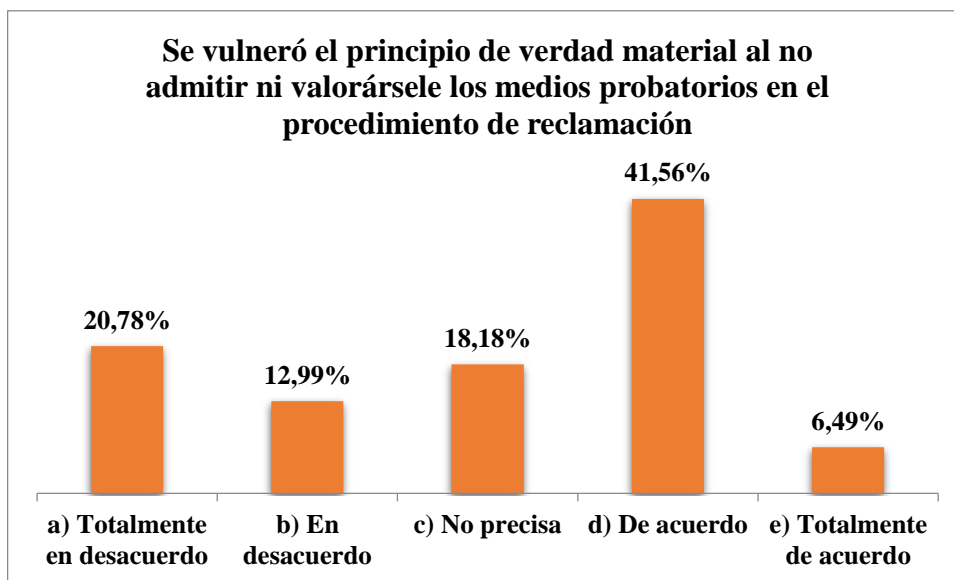
CUADRO N° 12

Vulneración del principio de verdad material al no admitir ni valorársele los medios probatorios en el procedimiento de reclamación

a) Totalmente en desacuerdo	b) En desacuerdo	c) No precisa	d) De acuerdo	e) Totalmente de acuerdo
16	10	14	32	5
20.78%	12.99%	18.18%	41.56%	6.49%

Fuente: Encuesta realizada de abril a diciembre 2016.

GRAFICO N° 12



Fuente: Cuadro N° 12.

Comentarios: Un mayoritario 49.05% consideró que sí se vulneró el principio de verdad material al no admitírsele ni valorársele los medios probatorios en el procedimiento de reclamación. Mientras que un 33.77% no lo consideró así. Por tanto podemos inferir que a los administrados al vulnerárseles el principio administrativo de verdad material consideran que las determinaciones de la administración tributaria no reflejan su situación real y por ende las obligaciones derivadas de las mismas.

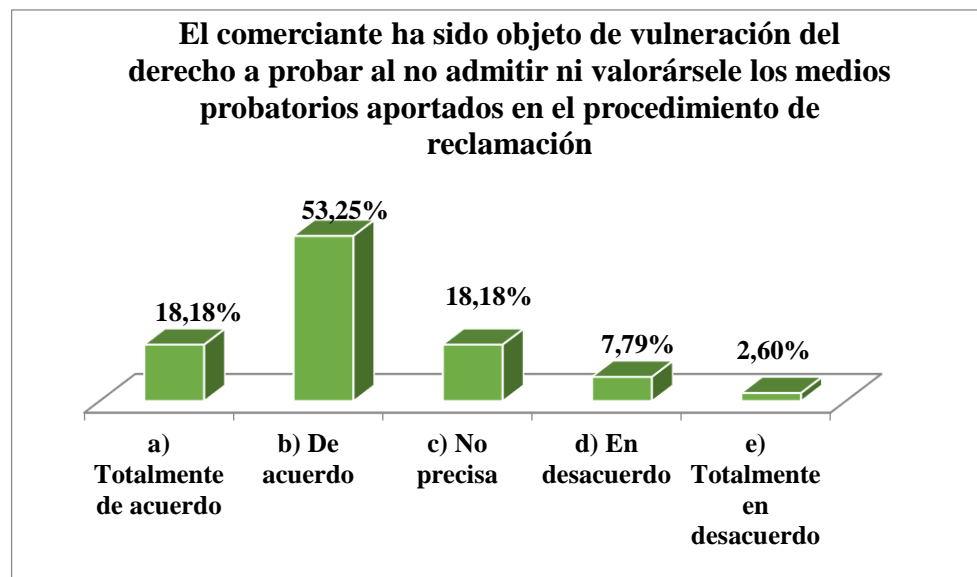
CUADRO N° 13

Vulneración del derecho a probar al no admitir ni valorársele los medios probatorios aportados en el procedimiento de reclamación

a) Totalmente de acuerdo	b) De acuerdo	c) No precisa	d) En desacuerdo	e) Totalmente en desacuerdo
14	41	14	6	2
18.18%	53.25%	18.18%	7.79%	2.60%

Fuente: Encuesta realizada de abril a diciembre 2016.

GRAFICO N° 13



Fuente: Cuadro N° 13.

Comentarios: Un 71.43% considera que han sido objeto de vulneración del derecho a probar al no admitir ni valorársele los medios probatorios aportados en el procedimiento de reclamación. Asimismo, un escaso 10.39% señala que dicha vulneración no se produjo. La magnitud de las respuestas afirmativas nos da una idea que existe una sensación generalizada que considera la restricción altamente vulneratoria de su derecho a probar que incide posteriormente en la determinación de las obligaciones tributarias de los comerciantes.

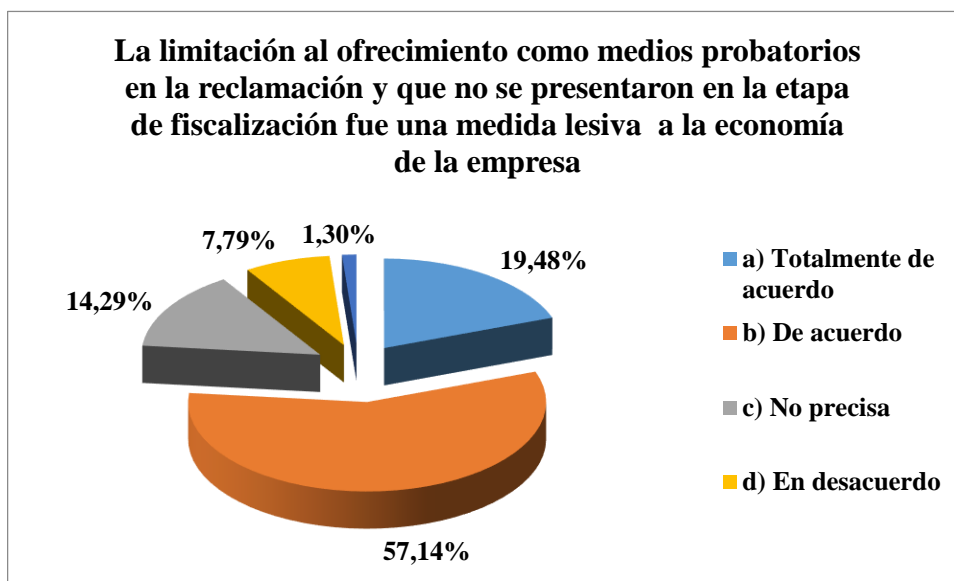
CUADRO N° 14

La limitación al ofrecimiento de medios probatorios en la reclamación, no presentados en fiscalización, fue una medida lesiva a la economía de la empresa

a) Totalmente de acuerdo	b) De acuerdo	c) No precisa	d) En desacuerdo	e) Totalmente en desacuerdo
15	44	11	6	1
19.48%	57.14%	14.29%	7.79%	1.30%

Fuente: Encuesta realizada de abril a diciembre 2016.

GRAFICO N° 14



Fuente: Cuadro N° 14.

Comentarios: El otro impacto que se pretendió establecer en las empresas de los comerciantes es sí es que existía algún impacto en la situación económica de las empresas producto de no haberseles admitido los medios probatorios. A ello respondieron un 76.52% que sí fue una medida lesiva a la economía de la empresa, entre tanto que solo un 9.09% señaló que no hubo impacto en la economía de la misma. Puesto que esta inadmisibilidad no solo tiene su correlato procesal sino fundamentalmente económico.

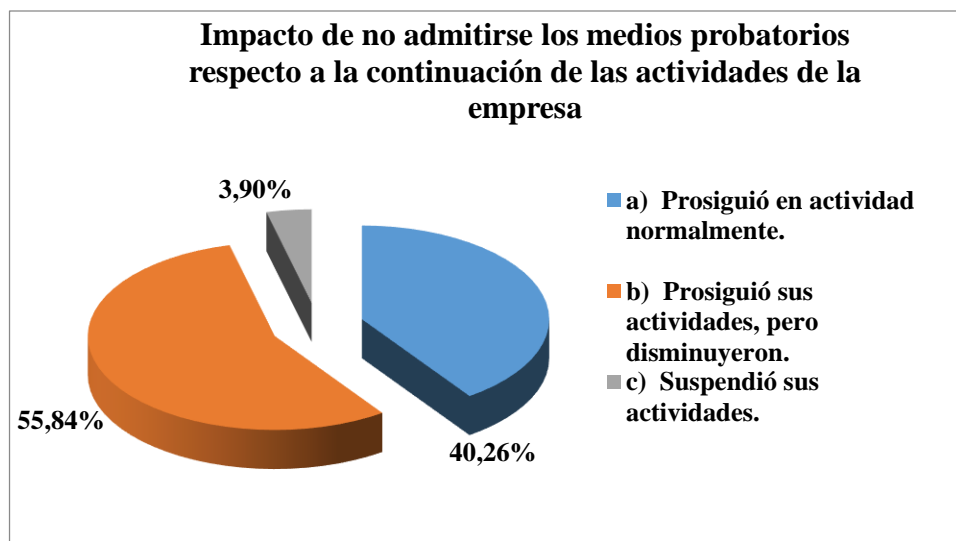
CUADRO N° 15

Impacto de no admitirse los medios probatorios respecto de la continuación de las actividades de la empresa

a) Prosiguió en actividad normalmente.	b) Prosiguió sus actividades, pero disminuyeron.	c) Suspendió sus actividades.
31	43	3
40.26%	55.84%	3.90%

Fuente: Encuesta realizada de abril a diciembre 2016.

GRAFICO N° 15



Fuente: Cuadro N° 15.

Comentarios: El hecho de no admitir medios probatorios que acrediten determinadas operaciones que disminuyan o liberen de deuda tributaria a los comerciantes tiene un impacto en la continuación de las actividades de la empresa, ello se ve reflejado en que solo un 40.26% señaló que prosiguieron con sus actividades normalmente, mientras que los que señalaron que disminuyeron sus actividades (además de ingresos) totalizaron un 55.84%. En tanto que un 3.90% indicaron que la empresa tuvo que suspender sus actividades. En este caso se verifica una directa afectación a la marcha de la empresa.

4.4 PRUEBA ESTADÍSTICA

No hemos aplicado pruebas estadísticas, solo hemos utilizado estadística descriptiva, puesto que tratándose de derechos y siendo los indicadores nominales, hemos utilizado la estadística de forma referencial, dado que la demostración de las hipótesis parte de la interpretación y argumentación de las mismas, teniendo en cuenta de que se trata de una investigación jurídica, en la cual priman los criterios de carácter interpretativo y que la frecuencia o lo cuantitativo de los casos tiene una menor relevancia para este tipo de investigaciones, por lo que la encuesta practicada tiene solo un carácter meramente referencial.

4.5 COMPROBACIÓN DE LAS HIPÓTESIS

Esta parte, aunque se haya denominado “Comprobación”, consideramos que se debe aplicarse el término de “sustentación”, puesto que al demostrar una hipótesis jurídica se hace uso de argumentos y no de verdades absolutas incontrovertibles que deban comprobarse. Ahora, con referencia a la estadística planteada, se debe tener en cuenta que se ha investigado en el trabajo de campo casos no ordinarios en los que inciden los efectos de la variable denominada “independiente” en la “dependiente”, por lo que no se pretende demostrar que la mayoría absoluta de los casos han corrido la suerte de las hipótesis planteadas, sino solamente la existencia de índices y proporciones significativas, para ello en primer lugar realizaremos la “comprobación” a través del análisis en función de estadística descriptiva utilizando los porcentajes obtenidos para inferir de la información tabulada lo que puede o no coincidir con nuestra posición, pues de ésta última es que partiremos para nuestra confirmación o rechazo de las hipótesis, lo que equivale a hacer un juicio sobre las proporciones determinadas, lo que es en suma un examen cualitativo, sobre todo tratándose de una disciplina como el Derecho, la que requiere del uso de sus métodos propios, por lo que el examen a la estadística constituirá una referencia incidental.

4.5.1 HIPÓTESIS ESPECIFICAS.

4.5.1.1 HIPÓTESIS ESPECIFICA 01

“Las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar la posibilidad su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios, han posibilitado la vulneración del principio del debido proceso en su faz del derecho fundamental a probar de los comerciantes, en su calidad de contribuyentes, Tacna, 2014 – 2015”.

Se ha verificado (Cuadro N° 09) que un 46.75% del total que considera que la administración tributaria valoró adecuadamente los medios probatorios ofrecidos en la etapa de fiscalización, mientras que un importante 35.07% manifiesta lo contrario, afectando su derecho a probar. Asimismo, se ha constatado (Cuadro N° 10) que la administración tributaria valoró en forma adecuada los medios probatorios ofrecidos en la etapa de reclamación no habiendo sido requeridos en la etapa de fiscalización, con un 46.76% de acuerdo con los encuestados. Sin embargo, un importante 25.97% considera que no fueron valorados adecuadamente.

Por otra parte, se verifica que un 71.43% de los comerciantes en su faz de contribuyentes han sido objeto de vulneración del derecho a probar al no admitir ni valorársele los medios probatorios aportados en el procedimiento de reclamación (Cuadro N° 13).

Si bien es cierto que las respuestas obtenidas producto de indagar sobre los procesos contenciosos, reclamaciones en sede fiscal, nos dan la razón en cuanto a la hipótesis planteada, más aun es cierto que la afectación de los derechos son producto de la misma legislación que impide se goce del más amplio derecho a la prueba, que es una manifestación del debido proceso, principio y derecho consagrado en nuestra Carta Fundamental, y teniendo como paradigma nuestro país el de un Estado Constitucional de Derecho, el

cual propugna el respeto pleno y eficaz de los derechos fundamentales y dentro de estos el debido proceso.

Asimismo, dentro de la postura del garantismo procesal por el que, tanto los procesados como los administrados deben gozar de las más amplias libertades y derechos para que se respete el debido proceso y su derecho a un proceso justo, por lo que esta limitación a ofrecer medios probatorios que no pudieron ser presentados en la etapa de fiscalización, aun habiendo sido requeridos y no presentados en dicha oportunidad no debe – desde el punto de vista constitucional – ser negado, debe valorarse por cuanto la administración tributaria lo que pretende es comprobar la realidad tributaria para determinar el importe de la deuda o de las infracciones, que al negarse la posibilidad que se actúen dichos medios probatorios simplemente la administración tributaria está determinando sobre base no cierta sino sobre estimados arbitrarios, dado que el proceso contencioso no es un proceso dispositivo donde las partes tengan la más amplia libertad sino que también tiene de inquisitivo por cuanto trata de oficio de investigar suprimiendo determinados derechos, lo que inclusive, en su oportunidad tendrán consecuencias económicas en el patrimonio del comerciante determinado y/o sancionado.

CONCLUSIÓN:

Se confirma la hipótesis en el sentido que plantea que las disposiciones legales del Código Tributario sobre medios probatorios al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios, han posibilitado la vulneración del derecho fundamental a probar por cuanto se ha demostrado empírica y argumentativamente esta afectación en los comerciantes, en su calidad de contribuyentes en el período bajo estudio.

4.5.1.2 HIPÓTESIS ESPECIFICA 02

“Las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios, han

posibilitado la vulneración del principio de verdad material de los comerciantes, en su calidad de contribuyentes, Tacna, 2014 – 2015”.

Se ha verificado (Cuadro N° 04) que un contundente 80.52% de los encuestados señalaron como vulneratorio para probar la realidad contable tributaria del comerciante que se limite los medios probatorios a los consignados en el Código Tributario. En tanto que un escaso 25.98% (Cuadro N° 05) estuvo de acuerdo con que la limitación al ofrecimiento de medios probatorios solo a “documentos, la pericia y la inspección” procura la presentación y admisión de medios probatorios idóneos, en tanto que un 38.96% estuvo en desacuerdo con que esta sería la razón de la limitación de los medios probatorios. Asimismo, se ha verificado (Cuadro N° 06) que un 54.55% está de acuerdo con que los medios probatorios regulados en el Código Tributario (documentos, la pericia y la inspección) son suficientes para acreditar la situación de los contribuyentes en los procedimientos tributarios. Se ha verificado (Cuadro N° 07) que la limitación del Código Tributario para la presentación de medios probatorios a la etapa de fiscalización es considerada vulneratorio del principio de verdad material por un 48.05% al imposibilitar su presentación en la etapa de reclamación y por consiguiente se limita el conocimiento de la realidad, vulnerándose el principio de verdad material.

Por otra parte, al preguntárseles sobre el caso específico de una empresa identificada (Cuadro N° 08) en la que la inadmisibilidad de los medios probatorios en la reclamación, que no se presentaron en la etapa de fiscalización, que no permitió probar su situación, un 54.55% consideró que no permitió probar su realidad, consecuentemente no se permitió establecer de manera justa la deuda tributaria correspondiente de acuerdo a la realidad histórica de la empresa.

Se ha verificado (Cuadro N° 12) que se vulneró el principio de verdad material al no admitir ni valorársele los medios probatorios en el procedimiento de reclamación puesto que un 49.05%.

Como se ha precisado en los párrafos precedentes la prueba empírica en base a los testimonios de los operadores contables de los comerciantes en su faz de contribuyentes que fueron sometidos a procesos de fiscalización por la administración tributaria tienen un valor referencial en base a las hipótesis propuestas que son sobre base argumental, es en ese sentido que lo que busca todo proceso administrativo es determinar la verdad material, y el proceso tributario tiene su origen en el Derecho administrativo por lo que debería tener el mismo objeto, sin embargo, al negar la posibilidad que se presenten medios probatorios en la etapa contenciosa tributaria de reclamación, lo que se hace es recortar el derecho a conocer la verdad que debe buscar la misma administración tributaria así como el derecho del administrado, en este caso el comerciante, de que se le determine sobre base cierta, de acuerdo a su realidad económica y documental.

La aplicación del principio de preclusión vulnera el derecho a probar puesto que se limita éste en las etapas de ofrecimiento y actuación de medios probatorios, propio de un sistema dispositivo, que es cuando las partes actúan como particulares, cuando en el caso del proceso contencioso tributario, específicamente en el de reclamación no es así, por lo que este atentado contra este principio se encuentra proscrito en un proceso penal que se asemeja al proceso sancionador del Derecho Administrativo y más propiamente del Derecho Tributario en el proceso contencioso en el que se va a discutir si es que el proceso de fiscalización condujo a determinar si las obligaciones tributarias se cumplieron por parte del administrado, sin embargo no admitiéndose determinados medios probatorios se atenta contra el principio de verdad material que es parte del derecho a probar en el campo administrativo, siendo una garantía para el administrado, puesto que la

finalidad de todo proceso es la búsqueda de la verdad y limitándose los medios probatorios no se va a lograr este objetivo, vulnerándose de este modo el derecho a ofrecer pruebas y con ello el derecho a probar, que es una garantía propia de un Estado Constitucional de Derecho, paradigma que nuestro Estado a través de sus instituciones como el Tribunal Constitucional ha marcado el camino para transitar hacia él como nueva concreción ideológica en el Derecho.

De la misma forma, estas limitaciones no son propias de un Estado que garantice los derechos a sus ciudadanos, sea en el plano procesal como lo sostiene el Garantismo, dado que el Estado está al servicio del ciudadano, en su faz de comerciante, contribuyente o consumidor y no al revés, por tanto, es preciso que sus diseños normativos tengan eficacia.

CONCLUSIÓN:

Se confirma la hipótesis, en el sentido que plantea que las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios, han resultado vulneratorias pues han posibilitado la vulneración del principio de verdad material, esto se ha sostenido tanto de manera empírica como de forma argumentativa, exponiendo las razones de la lesividad de la restricción legal procesal en los comerciantes, en su calidad de contribuyentes en el período bajo estudio.

4.5.2 HIPÓTESIS GENERAL

“Las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios de Sunat, una vez que fueron requeridos y no presentados en la etapa de fiscalización, han posibilitado la vulneración del derecho fundamental a la prueba y el principio administrativo de verdad material de los comerciantes, en su calidad de contribuyentes, Tacna, 2014 – 2015”.

Tanto los resultados empíricos presentados en las hipótesis específicas como la demostración argumentativa confirman que los sujetos pasivos de la relación procesal contencioso administrativa, comerciantes en su calidad de contribuyentes, son afectados por la aplicación de las disposiciones legales del Código Tributario por la administración tributaria (Sunat) sobre medios probatorios al limitar la posibilidad presentarlos extemporáneamente en los procedimientos contenciosos tributarios, los que fueron requeridos en la etapa de fiscalización.

Se ha confirmado la primera hipótesis específica en el sentido que plantea que las disposiciones legales del Código Tributario sobre medios probatorios al limitar la posibilidad presentarlos en los procedimientos contenciosos tributarios tramitados ante Sunat resultan vulneratorias al derecho a probar al haberse demostrado argumentativa y empíricamente tal afectación.

De la misma forma esta limitación normativa resulta vulneratoria del principio de verdad material, tal como se ha demostrado en la segunda hipótesis específica, pues que impide conocer y determinar por la administración tributaria (Sunat) la verdadera situación del contribuyente para determinar su deuda tributaria y/o infracciones tributarias conforme a ella.

CONCLUSIÓN:

Se confirma la hipótesis general, en el sentido que las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios de Sunat, una vez que fueron requeridos y no presentados en la etapa de fiscalización, han posibilitado la vulneración del derecho fundamental a probar y el principio administrativo de verdad material de los comerciantes en su calidad de contribuyentes, en Tacna, durante los años 2014 – 2015.

4.6 DISCUSIÓN DE RESULTADOS

A la luz de la evidencia empírica, la cual solo tiene un valor referencial respecto del estudio de la presentación de los medios probatorios y su inadmisibilidad, la limitación establecida en el Código Tributario para la presentación de medios probatorios ha tenido como consecuencia, según la información proporcionada por los operadores contables-tributarios de los comerciantes, que se ha producido una afectación al derecho a probar y el principio de verdad material. Es por ello que una vez puestas las bases teóricas de la investigación, estamos en condiciones de establecer que la limitación a la presentación de los medios probatorios a los comerciantes, en tanto contribuyentes no responde a una sistematicidad de la legislación tributaria con respecto a un Estado Constitucional y Democrático de Derecho, muy por el contrario, se aparta de él, de su propia lógica de un Estado garante de los derechos de sus ciudadanos. En las siguientes líneas fundamentaremos las razones por las cuales el diseño limitativo de la presentación de los medios probatorios por el ordenamiento tributario no solo representa un atentado poco razonable de los derechos de los comerciantes en tanto contribuyentes, sino que es un ordenamiento apartado de los paradigmas garantistas y del Estado Constitucional.

4.6.1 EL INTERÉS PÚBLICO EN LA INTERVENCIÓN ESTATAL EN LA PRUEBA TRIBUTARIA

Así establecidas las normas restrictivas del derecho a probar del art. 141 del C.T. en el plano constitucional se apartan de ser una disposición razonable, por cuanto la justificación es débil para mantener vigente esta disposición normativa. Entendiendo lo razonable como aquello que goza de aceptación en un contexto social o de un colectivo nacional. Mariano SAPAG respecto del principio de razonabilidad nos dice: “El principio de razonabilidad, o proporcionalidad, así entendido, es un principio general del derecho, opera como un límite constitucional al poder del Estado, y como un criterio de control

de las normas de modo que su contenido sea conforme a derecho y que los derechos fundamentales no se vean afectados o alterados en su contenido esencial³¹⁷. Desde esta perspectiva, las limitaciones a prueba dentro de un sistema inquisitivo, como es la investigación fiscal a los contribuyentes, no resulta siendo razonable dado que por un interés recaudador, el ente administrativo fiscal es premunido de herramientas legislativas que le procuran ingresos pero que a su vez limitan derechos a los administrados.

En nuestro país, en teoría, es vigente la presunción de inocencia para el ciudadano, sin embargo, en el ámbito tributario esta presunción se aplica inversamente, pues al contribuyente se le considera culpable y le corresponde demostrar su inocencia fiscal. Es así que la norma restrictiva del ofrecimiento y actuación de medios probatorios tiene su aparición en un contexto que la Constitución de 1979 se encontraba plenamente vigente³¹⁸, es así que el TUO del Código Tributario, D.S. N° 395-82-EFC de diciembre de 1982 y modificado por el Decreto Legislativo N° 187, en junio de 1981, así como por el Decreto Legislativo N° 300, de Julio de 1984, aún operaba la Dirección General de Contribuciones (DGC) y el país salía de la dictadura militar de 12 años y eran muy pocos los que contribuían, la base de contribuyentes era muy reducida y no era muy común la fiscalización, así como los medios para confrontar las fuentes de prueba también eran escasas, por lo que una norma de este tipo aseguraba de cierto modo que los contribuyentes pudiesen ocultar medios probatorios o en todo caso “fabricar” algunos. Al respecto Lourdes CHAUQUISPE señala:

³¹⁷ SAPAG, Mariano A. (2008) El principio de proporcionalidad y de razonabilidad como límite constitucional al poder del Estado: un estudio comparado. *Dikaion, Revista de Fundamentación Jurídica*. Año 22, Número 17, pp. 157-198, D - Universidad de La Sabana, 2008. p.182. Disponible: <<http://ebookcentral.proquest.com/lib/bibliotecauptsp/detail.action?docID=3199402>> [Consulta 10 abril 2017]

³¹⁸ Recordemos que el segundo gobierno de Belaunde se inició el 28 de julio de 1980.

Es posible que el contexto que el legislador evaluó cuando estas normas se introdujeron por primera vez en nuestro ordenamiento jurídico pudiera justificarlo, pero la concepción sobre la relación jurídica tributaria, la controversia tributaria y los principios, derechos y valores constitucionales que les sirven de base han evolucionado y lo que debe hoy buscarse es aplicar las reglas sustantivas y adjetivas logrando siempre un equilibrio adecuado con los parámetros constitucionales³¹⁹.

En efecto, si bien es cierto, como se señaló la Constitución de 1979 asomaba como un cuerpo normativo novedoso, también es cierto que en la legislación pervivían normas que habían regulado sobre una realidad de hace 20 años atrás en algunos casos, como la tributaria, y que toda esa ola renovadora de la Constitución de 1979, que tenía a la persona y su dignidad como núcleo, solo lo era en teoría, quizás solo como una moda retórica heredada de la Constitución española de 1978, país que también salía de una larga experiencia autocrática de Derecha. Sin embargo, no se habían asumido todos sus valores que en Europa ya se habían ido construyendo desde 1948, luego de la Segunda Guerra Mundial, que se dieron con las Constituciones de 1949 y 1947 de Alemania e Italia respectivamente, pero que en España llegarían esos aires renovadores en 1978, aires que se construirían en base infraconstitucional y regulatoria desde ese año, mientras que en nuestro país ello empezaría 20 años más tarde por obra de nuestro Tribunal Constitucional.

La reforma fiscal que empieza en 1992 y se profundiza en 1993 en nuestro país, que se materializa con la dación de un nuevo código tributario y las recién estrenadas leyes del impuesto a la renta y del I.G.V., se da en un

³¹⁹ CHAU QUISPE, Lourdes y GARAY MALPARTIDA, Gustavo. (2013) Análisis de las reglas de preclusión del derecho a la prueba en el procedimiento contencioso tributario. Revista 55. Tomo II - XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema: Aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General en materia tributaria. Abril 2013. Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT. Lima Perú. p.245.

contexto que en nuestro país salíamos de una profunda crisis económica (1985-1990) en la cual básicamente los ingresos de los ciudadanos y, por ende, del Estado no permitían financiar el presupuesto público. Al haberse estabilizado la inflación pero no haber logrado recuperar los niveles recaudatorios antiguos y necesitar de más recursos para sostener el aparato estatal es que se dan medidas económicas y también legislativas para este propósito, por ello mismo, el nivel recaudatorio era importante recuperarlo, entonces la administración tributaria está más interesada en recaudar que en el respeto de los derechos de los contribuyentes, entonces se acuña un término al interior de la administración tributaria: “el interés fiscal”, que no es otra cosa que el interés recaudatorio. Es así que, la estructura administrativa y legislativa van a cumplir esta consigna, disfrazando el mero interés recaudatorio como interés público. Juan Felipe ISASI CAYO nos dice:

Es cierto que el principio de ‘interés público’ constituye el fundamento para ciertas intervenciones de la Administración que reducen o afectan los derechos reales o personales de los administrados, pero se trata siempre de actos excepcionales de gravamen sometidos al derecho y sujetos al control jurisdiccional con las garantías del debido proceso, para asegurar la razonabilidad y proporcionalidad de la medida en relación con el fin público previsto en la ley. En realidad de verdad se trata que al realizarse el interés público se propicie la realización personal de todos los miembros de la sociedad³²⁰.

El interés público que fundamenta el Derecho Tributario como instrumento de la recaudación no puede convertirse en un instrumento de exacción del ciudadano con medidas restrictivas injustificables jurídicamente, si se trata de lograr el interés público y el valor fundamental como es el bien

³²⁰ ISASI CAYO, Juan Felipe. (2014) Tratado de Derecho Administrativo. Editorial Gaceta Jurídica. Primera edición. Lima Perú. p.142.

común a través de la recaudación misma, ello no puede a costa de vulnerar derechos esenciales de los ciudadanos, puesto que, por un lado se les va a beneficiar con medidas puntuales a fin de dotarles de condiciones mínimas que permita su desarrollo y con ello realizar el valor del bien común y por otro lado, se les va a vulnerar sus derechos procesales para justamente realizar este valor.

4.6.2 EL DERECHO A PROBAR EN EL ESTADO CONSTITUCIONAL

En el presente milenio, según opinión de una buena parte de la doctrina constitucionalista, se ha llegado con “retraso” el paradigma del Estado Constitucional con su ideología, el Neoconstitucionalismo, sin embargo, esta ideología o corriente solo ha calado en las altas cortes de nuestro país, careciendo de la fuerza expansiva que ha irradiado en Europa desde la impronta de las Constituciones italiana y alemana, de 1947 y 1949 respectivamente, que supuso un giro en el constitucionalismo en occidente, cuyos efectos llegaron a Latinoamérica recién a fines del siglo pasado pero que, en la práctica, solo ha supuesto el cambio de ideas en algunos de sus operadores, no habiendo llegado la cultura de este constitucionalismo a los operadores jurídicos en general y menos aún a la población.

En materia procesal, las transformaciones que se han operado a partir de la asunción del Estado Constitucional como paradigma son varias, algunas de ellas son destacadas por el profesor Fredie DIDIER JR. al señalar que “se habla de una constitucionalización del derecho procesal que se revela en dos dimensiones: primero, existe la incorporación a los textos constitucionales de normas procesales, inclusive como derechos fundamentales (...). De otro lado, la doctrina pasa a examinar las normas procesales infraconstitucionales como

concretizadoras de las disposiciones constitucionales, valiéndose, para tanto, del repertorio teórico desarrollado por los constitucionalistas”³²¹.

Sunat, como ente fiscalizador por excelencia, mantiene prácticas no solo que están lejos de este paradigma, sino por el contrario, continúa con determinadas prácticas contrarias a los ejes centrales del Estado Constitucional, cual es el respeto de los derechos fundamentales de los administrados, no menos lesivos resultan los pronunciamientos del Tribunal Fiscal. Para ambos entes, en los hechos, el Perú aún es jurídicamente un país decimonónico. César GAMBVA VALEGA señala que “(...) El Tribunal Fiscal no viene dando muestras de interpretar la normatividad de la forma que mejor se ‘acomode’ a los principios tributarios contenidos en el artículo 74° de la Constitución”³²². Como es sabido, los principios constitucionales tributarios no son solo mandatos para crear legislación dentro de sus alcances, sino que, vienen a constituir parámetros de aplicación por los administradores de los tributos. Asimismo, agrega el autor citado: “Al respecto, es sabido que la fuerza ‘expansiva’ de los principios tributarios obliga a la Administración a adecuar sus interpretaciones en el sentido más acorde a los valores protegidos por la capacidad económica, igualdad, no confiscatoriedad y respeto de los derechos fundamentales de la persona, entre otros”³²³. GAMBVA VALEGA enfatiza el rol que deben cumplir los operadores jurídicos en materia probatoria en un Estado Constitucional al señalar que: “(...) es sabido que en el Estado Constitucional, las pruebas son libremente valoradas por los órganos administrativos en todos los procedimientos, permitiendo que los ciudadanos-contribuyentes puedan probar

³²¹ DIDIER JR. Fredie (2015) Sobre la teoría general del proceso, esa desconocida. Raguel ediciones. Lima Perú. p.183.

³²² GAMBVA VALEGA, César. (2012). Derechos y garantías de los contribuyentes. Aspectos constitucionales en “Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados. Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero”. Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. Lima Perú. p. 41.

³²³ Ídem.

en contra de lo afirmado por la Administración”³²⁴. Esta última precisión, no hace sino ratificar la idea que nuestra administración tributaria a todo nivel permanece impermeable a cualquier perspectiva garantista o por lo menos razonable en cuanto a admisión y valoración probatoria.

El profesor español César GARCÍA NOVOA cuestiona el permanente desequilibrio del contribuyente frente a la administración tributaria al señalar que: “Corresponde, pues, que en nuestro Estado Constitucional de Derecho las posiciones del fisco y de los ciudadanos-contribuyentes sean ‘re-interpretadas’ teniendo a la vista el equilibrio de ‘todos’ los valores y derechos consagrados en el texto constitucional sin excepción, evitando así dar una preponderancia al interés fiscal de forma exclusiva o sólo a los derechos fundamentales de los ciudadanos-contribuyentes, pues ambos constituyen valores constitucionales que deben ponderarse adecuadamente en cada caso concreto”³²⁵. En consonancia a lo ya señalado anteriormente, para la administración tributaria predomina el interés fiscal (recaudador) más que los mismos derechos de los administrados, lo que va directamente en contra de un Estado respetuoso de los derechos y garantías de los ciudadanos en su faz de contribuyentes.

Si en el Estado Constitucional existe un respeto eficaz de los derechos fundamentales, es claro que estos derechos deben necesariamente compatibilizarse con el resto de la legislación, y esta última modificarse a esta idea central del constitucionalismo, por ello los operadores jurídicos deben compatibilizar sus actuaciones en los diversos procesos con esta idea. Luiz GUILHERME MARINONI: “El proceso es un instrumento mediante el cual el Estado ejerce el poder, dictando la regla de la solución del caso. La decisión está muy lejos de la idea de la actuación de la voluntad de la ley, en la medida que la ley, hoy, tiene su legitimidad amarrada a los derechos fundamentales y,

³²⁴ *Ibíd.* p. 40.

³²⁵ *Ibíd.* p. 52.

por ende, no puede dejar de ser interpretada de acuerdo a la Constitución y, si fuera el caso, estar siempre con el texto mayor”³²⁶.

Al respecto, Juan Carlos CASSAGNE señala: “Cabe advertir, (...), que la alteración de la Constitución implica, en principio, una irrazonabilidad de esencia, por cuanto el acto administrativo contradice o no guarda proporción con el texto o los fines que persiguen los principios y garantías constitucionales”³²⁷. Para el autor argentino, una alteración de la Constitución es una contravención a sus principios y valores, sea por actuaciones administrativas o en la elaboración legislativa.

Para Augusto MORELLO, tanto los administrados como el Estado mismo se encuentran en planos similares por efectos del proceso, en cada caso detrás de intereses diferentes, pues el Estado en su *ius imperium* resuelve los conflictos tratando de orientar su actuación hacia el interés público, mientras que el administrado defiende sus derechos, el más importante es su patrimonio sin dejar de lado otros. MORELLO señala: “(...) En ese equilibrio en la dinámica de la ejecución es como se van armonizando hacia adelante las respectivas interacciones, las dos tutelables, aunque no quepa interpretar restrictivamente las cláusulas pertinentes, lo que importaría desconocer los principios (...) y admitir que la Administración pudo contractualmente desprenderse de sus prerrogativas en perjuicio de la salvaguardia del interés público, a lo que no es dable renunciar”³²⁸.

El Estado constitucional privilegia la prevalencia del respecto efectivo de los derechos fundamentales en tanto ellos constituyen la primera línea de

³²⁶ GUILHERME MARINONI, Luiz (2015) Introducción al Derecho Procesal Civil. Editorial Palestra. Lima Perú. p. 187.

³²⁷ CASSAGNE, Juan Carlos (2016) El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa. Editorial BdeF. Segunda edición. Buenos Aires - Argentina. p.273.

³²⁸ MORELLO, Augusto M. (1994) El proceso justo. Librería Editora Platense – Abeledo Perrot. Buenos Aires Argentina. p.540.

defensa de la dignidad humana, entre uno de ellos tenemos el consagrado al debido proceso, sin el cual, los ciudadanos sometidos a procesos y/o procedimientos serían afectados por el mismo Estado a través de restricciones arbitrarias, una de ellas y que tiene que ver con la interpretación es que los funcionarios acatan un orden jurídico basado en reglas y por tanto su interpretación debe encausarse del mismo modo, es decir una interpretación positivista del Derecho, y no solo la interpretación, sino que a ello hay que sumarle que muchas de las reglas que conforman el sistema tributario, y en especial el sistema procedimental tributario contiene reglas que limitan varios derechos de los ciudadanos, exigencias formales que eventualmente permiten el sacrificio de determinados derechos. Entre estos tenemos las obligaciones formales, que como el caso de la inadmisibilidad de medios probatorios se convierte en una regla excluyente derechos y limitativa de la verdad material. A decir de Alonso ARAGONESES: “El ‘ritualismo’ o ‘formulismo’ incide en manera esencial en desmedro de lo fáctico en tanto empalma con la comprobación de los hechos en el proceso, que consiste ‘(...) en fijar los que permiten una apreciación jurídica en todos los sentidos en que haya de considerarse’”³²⁹. De esta manera, el ritualismo en un conflicto de naturaleza administrativa puede convertirse en amenaza tangible cuando este formalismo limite un derecho, como es el debido proceso de los administrados.

SÁNCHEZ SANTOS grafica el hecho de que en el ámbito tributario la administración tributaria pareciera aislarse del resto del sistema administrativo del país, estableciendo una especie de extraterritorialidad en el cual se hace prevalecer sus reglas frente al resto de normas del sistema jurídico, esto lo refiere al decir que en el ámbito académico que “(...) al abordar el procedimiento contencioso-tributario regulado en el Decreto Supremo N°135-

³²⁹ Citado por BERTOLINO, Pedro Juan. El exceso ritual manifiesto. Segunda edición. Librería Editora Platense S.R.L., 2009. Buenos Aires Argentina. p.141.

99-EF, que aprobó el TUO del Código Tributario, solemos plantear como interrogante en qué medida los deudores tributarios, siendo administrados, podemos exigir a la administración tributaria el respeto de los derechos y principios contenido en la Ley N°27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, por encima de la regulación taxativa del Código Tributario, máxime si el Tribunal Constitucional ha establecido que la citada Ley forma parte del “Bloque de constitucionalidad” de los derechos mínimos garantizados a los administrados”³³⁰.

La interpretación de Sunat y del Tribunal Fiscal va en sentido de aplicar en sentido estricto la ley, y como hemos visto han reiterado dicho argumento, pero como sabemos la ley solo es una expresión del Derecho, Sunat ha considerado reiteradamente que solo puede aplicar la ley aun a costa de sacrificar derechos constitucionales fundamentales, puesto que ellos se rigen por el principio de legalidad y en consecuencia deben actuar con apego estricto a la ley, bajo un solo método de interpretación, el literal, Luis SÁNCHEZ SERRANO realiza una diferenciación al respecto: “El principio de legalidad en sentido amplio, o juricidad, entronque, desde la perspectiva constitucional, con el sistema de principios o valores, incluso de carácter sustantivo, que integran el Derecho, el *ius*, y por lo tanto con la propia justicia. Legalidad y justicia, en nuestro ordenamiento, aunque distintas, no son ideas separadas, y menos aún contradictorias, sino estrechamente vinculadas entre sí, pues la una y la otra se requieren mutuamente”³³¹. Aunque esta idea básica no parecen entenderla o si la entienden no desean aplicarla.

Nuestro Tribunal Constitucional en su Sentencia en el Expediente N° 5719-2005-PA/TC al referirse respecto a la observancia de la Ley 27444,

³³⁰ SÁNCHEZ SANTOS, Joy Millones. Ob. cit. pp.43-44

³³¹ SÁNCHEZ SERRANO, Luis. (1997) Tratado de Derecho Financiero y Tributario constitucional. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. Madrid España. p.260.

respecto de las normas administrativas y procesos administrativos en general ha establecido:

20. (...) Sobre el particular, para este Colegiado importa reiterar, conforme lo ha establecido en su jurisprudencia, que el debido proceso, así como los derechos y principios que lo conforman, resultan plenamente aplicables a todo tipo de procesos, incluidos los administrativos. (...) 21. A partir de la entrada en vigencia de la Ley de Procedimiento Administrativo General, N° 27444 (11 de octubre de 2001), toda autoridad administrativa cuenta con un instrumento legal-adicional a la jurisprudencia emitida por este Tribunal- que la obliga a observar, respetar, el contenido del derecho a la tutela procesal efectiva en cada una de las decisiones que debe adoptar dentro de todo procedimiento administrativo (...) ³³².

A través de esta sentencia establece nuestro máximo intérprete de la Constitución que los órganos administrativos que conozcan de procedimientos desde la fecha indicada cuentan con una norma interpretativa; sin embargo, los principios contenidos en dicha norma han sido reiteradamente desatendidos por la administración tributaria, omitiendo citar, consignar o siquiera referirse a dichos principios.

La casi monopolización de un solo método de interpretación por la administración tributaria (Sunat) como el literal ha tenido como resultado que el Código Tributario sea interpretado con un exceso de apego al texto de la ley, cuyo resultado sea exegéticamente aplicado por la administración tributaria, no tomando en cuenta otros métodos de interpretación ni otras normas. El jurista brasileiro Paulo DE BARROS CARVALHO nos dice respecto: “(...) la aplicación del derecho presupone la interpretación; este vocablo debe

³³² Citado por SÁNCHEZ SANTOS, Joy Millones. Ob. cit. p.44.

entenderse como la actividad intelectual que se desarrolla a luz de principios hermenéuticos, con la finalidad de construir el contenido, el sentido y alcance de las reglas jurídicas”³³³.

Prosigue el maestro brasileiro: “(...) el método sistemático, momento en que el intérprete se dirige hacia el sistema jurídico para observar, detenidamente la regla cotejada con la multiplicidad de mandatos normativos que dan sentido de existencia al derecho positivo. Es en este intervalo que el exégeta sopesa los grandes principios, indaga los postulados que orientan la producción de las normas jurídicas en sus distintos escalones, se pregunta sobre las relaciones de subordinación y de coordinación que gobiernan la coexistencia de reglas”³³⁴. Para este autor, la disposición normativa debe ser interpretada dentro de un sistema normativo, dentro de una categoría, para que podamos tener como resultado la norma jurídica y poder asignarle de este modo el sentido más conforme a Derecho.

Muchas veces la administración tributaria utiliza como argumento que, si nos salimos de los márgenes establecidos por las disposiciones normativas tributarias estaríamos vulnerando o incumpliendo la Seguridad Jurídica, entendido como aquel valor jurídico que dota al sistema jurídico de estabilidad, que hace predecibles las decisiones administrativas y judiciales. Sobre todo, en el ámbito administrativo, dado que sus interpretaciones lo hacen en estricto apego a las disposiciones normativas administrativas, sacrificando inclusive el texto constitucional. Antonio CAYÓN GALLARDO al respecto señala: “(...) el campo sobre las exigencias que se extienden las exigencias del principio (seguridad jurídica), son más amplias de los que normalmente se pone de relieve por parte de la doctrina, pues no se limitan al ámbito de lo que hemos calificado como ‘calidad’ de las normas, sino que alcanzan también a las

³³³ DE BARROS CARVALHO, Paulo. Ob. cit. p.130.

³³⁴ *Ibíd.* p.133.

actuaciones administrativas, a la aplicación de las normas y, en el momento actual, nos sitúa ante nuevos ámbitos en los que será necesario un esfuerzo de reconstrucción por parte, esencialmente de jueces (...)”³³⁵.

Asimismo, haciendo referencia a la vinculación con el principio de seguridad jurídica, el maestro brasileiro Humberto ÁVILA señala: “El principio de seguridad jurídica es un principio-condición que garantiza, por un lado, un estado de respeto de derechos fundamentales del ciudadano-contribuyente y, por otro, un ideal de moderación de la actuación estatal”³³⁶. La moderación de la actuación estatal es solo posible a partir de normas que obliguen a este tipo de moderación a los funcionarios estatales y además de una cultura garantista, del respeto de los derechos de los ciudadanos-contribuyentes, de lo contrario se puede tener una legislación garantista pero la conducta de quienes apliquen tales disposiciones normativas simplemente dejarán en el papel las garantías.

El maestro Michele TARUFFO señala que “el derecho a presentar todos los medios de prueba relevantes que estén al alcance de las partes es un aspecto esencial del derecho al debido proceso y debe reconocerse que pertenece a las garantías fundamentales de las partes”³³⁷. El maestro italiano sintetiza la aspiración de todo proceso, no ya desde el punto de vista formal sino como garantía que el mismo, así llevado produzca una solución justa al litigio o controversia.

El positivismo jurídico, llámese iusformalismo u otras denominaciones, privilegia las exigencias formales establecidas como un solo modo de hacer posible la seguridad jurídica, partiendo de la premisa de la validez, la cual no

³³⁵ CAYÓN GALLARDO, Antonio. Derechos y garantías del Contribuyente: la seguridad jurídica. (2011). En I Jornada de Derecho Tributario: Cuestiones Actuales de Derecho Tributario. Carla Mares Ruiz – Coordinadora. Editorial Palestra. Lima Perú. p.102.

³³⁶ ÁVILA, Humberto. (2012) Teoría de la seguridad jurídica. Editorial Cátedra de Cultura Jurídica – Marcial Pons. Madrid – España. p.592

³³⁷ TARUFFO, Michele. (2008) La prueba. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. España. p. 56.

es posible si es que se recortan derechos fundamentales irremediabilmente. De ahí que este valor no debiera reducirse únicamente a las exigencias generales de las disposiciones normativas, sino, sobre todo, a la actuación de la administración tributaria, que debiera procurar resultados más justos, pero que se niega a hacerlo porque sus prácticas provienen de ideas ancladas a tradiciones formalistas de un pre Estado Constitucional de Derecho.

En este sentido TARUFFO señala que el debido proceso puede ser interpretado de dos formas, la primera; como el respeto de las formalidades del proceso y la segunda a que “existe un debido proceso si éste está construido de modo tal que, además de asegurar la efectividad de las garantías, se logren obtener decisiones justas”³³⁸. El maestro italiano pone el énfasis en el resultado, en la eficacia de la aplicación y respeto de las normas adjetivas, cual es la consecución de decisiones justas, que haga posible el valor justicia.

Las normas injustas pueden ser objeto de permanente cuestionamiento, pues si no son razonables pierden legitimidad con el tiempo o con su controversia permanente. No porque se encuentre vigente una norma limitativa y con efectos vulneratorios, por mucho tiempo se vuelve legítima, hoy, en una cultura que ha dejado de tener culto a la norma tipo regla y se decanta por los principios, es de advertirse que por la supremacía principialista pueda ser reemplazada o interpretada en sentido que exceda a las limitaciones que imponen. Agustín LUNA SERRANO al respecto dice: “Es de observar, en efecto, que la norma legal, bajo inspiración iluminista y como expresión de la ‘volonté général’, llegó a instaurarse en los albores de la edad contemporánea y a prolongarse durante mucho tiempo un verdadero ‘fetichisme de la loi’, ha venido sufriendo – además de la seguramente todavía más grave degradación de la misma concepción de la legiferación – un progresivo deterioro a través de

³³⁸ TARUFFO, Michele. (2010) *Simplemente la verdad*. Trad. Daniela Accatino Scagliotti. Marcial Pons Editores. Madrid – Barcelona – Buenos Aires. p.135.

un proceso de hipertrofia y de paralela degeneración que ha conducido a su descrédito y, en definitiva, a su progresiva hipostenia o pérdida de significado ordenador, con negativa repercusión – por una “poliedricidad de ofensas – en cuanto a seguridad jurídica que debería propiciar”³³⁹.

Finalmente, Helge DEDEK señala: “Todo sistema jurídico que supedita la toma de decisiones judiciales a un conjunto de normas preconcebidas tiene que enfrentarse a la tensión entre la formulación normativa del ideal y su aproximación en la realidad con lo decidido. Sólo si un sistema jurídico es capaz de superar satisfactoriamente el discurso abstracto del derecho prometido y tutelarlos adecuadamente, el mecanismo jurídico cumple su propósito”³⁴⁰. El carácter teleológico del debido proceso apunta a lograr una decisión justa y razonable, que es la concretización de la suma de garantías que se ponen a disposición de los operadores jurídicos, para quienes debe importar más el resultado dentro de las formas que supeditar el resultado a las formas.

A este conflicto entre una regla contenida en el artículo 141° se le opone la aplicación principalista, sin embargo, esta aplicación no es pacífica, tal como lo refiere Elmer ARCE ORTIZ³⁴¹, refiere que la doctrina se ha decantado por la dicotomía, pues hay quienes consideran que hay una clara distinción entre principios y reglas, mientras que el otro sector no percibe tal distinción. Consideramos que la distinción es fuerte y en ese sentido, deberían aplicarse los principios afectados y no la regla del artículo 141°. A este respecto, Riccardo GUASTINI ha señalado que “(...) todos parecen suponer que las relaciones

³³⁹ LUNA SERRANO, Agustín. (2015) La seguridad jurídica y las verdades oficiales del Derecho. Editorial Dikynson. Madrid – España. pp. 89-90.

³⁴⁰ Citado por PÉREZ RAGONE, Álvaro. (2017) Diálogo entre los derechos sustantivo y procesal: el puente de la justicia procedimental en Derecho material y proceso en Libro de Ponencias del VII Seminario Internacional de Derecho Procesal: Proceso y Constitución. Editorial Palestra. Lima Perú. p.69.

³⁴¹ ARCE ORTIZ, Elmer Guillermo (2013). Teoría del Derecho. Fondo Editorial de la PUCP. pp.168-169.

jerárquicas preexisten a la interpretación, así que los intérpretes no pueden hacer otra cosa que constatarlo. Pero las cosas no son así de simples. Es bastante claro para una mirada decantada que algunas relaciones jerárquicas son no ya ‘encontradas’, sino creadas por los intérpretes”³⁴². Frente a ello, podemos decir que en realidad en el ámbito tributario al parecer la jerarquía es asumida solo cuando favorece a la administración tributaria, de lo contrario se hace una interpretación restrictiva, como coto cerrado. Esta hermética interpretación es claro que es una manifestación de aquellos que consideran que las jerarquías preexisten a la interpretación, por tanto las jerarquías solo se aplican dentro del sistema tributario y no en relación a los principios contenidos en normas generales como las reglas de norma generales como la Ley 27444 y menos en la Constitución.

4.6.3 LA BÚSQUEDA DE LA VERDAD

Como se ha desarrollado ampliamente, en el proceso tributario, al igual que en el administrativo, el objetivo de la administración tributaria debería enfocarse a la búsqueda de la verdad material, es decir, aquella que “realmente” ocurrió, y despojarse de este modo de las reglas procesales civiles propias de un conflicto intersubjetivo, es decir donde existen dos particulares en conflicto, que es lo que aplica la administración tributaria, puesto que hay unas reglas establecidas de ese modo en el Derecho Procesal Tributario, que siendo de naturaleza pública contiene rasgos de la justicia intersubjetiva.

La búsqueda de la verdad en el proceso ha sido teorizada por diversos juristas, uno de los que más ha trabajado el asunto es TARUFFO, quien señala: “(...) el proceso puede ser concebido como un procedimiento epistémico, en el que se recogen y se utilizan conocimientos con el objetivo de reconstruir la verdad de determinadas situaciones de hecho. Desde este punto de vista no

³⁴² GUASTINI, Riccardo. (2016) Las fuentes del derecho – Fundamentos teóricos. Raguel Ediciones. Lima Perú. p.380.

existen, contrariamente a lo que se suele creer, diferencias relevantes entre el proceso civil y el penal: también en el proceso civil, de hecho, la decisión es justa solamente si está fundada en una determinación correcta y verídica de los hechos de la causa”³⁴³.

El jurista italiano señala que el establecimiento de la verdad es una tarea reconstructiva, en la cual se trata de establecer aquello que es posible acreditar con los medios probatorios, los cuales no necesariamente van a ser obtenidos, dependiendo de las reglas procesales de los sistemas procesales y probatorios, es decir, la consecución está condicionada por la observancia de las reglas.

Si consideramos, como señala TARUFFO, que la verdad absoluta no se puede reproducir en el proceso, debemos aproximarnos a ella, para ello en un proceso inmerso de un proceso bajo el sistema inquisitivo es más importante la admisión de todo medio probatorio que acerque a la situación del administrado por parte de la administración tributaria, sin embargo, como hemos visto extensamente la legislación procesal tributaria trata el problema de la prueba como un conflicto intersubjetivo, por tanto inmerso dentro de un sistema dispositivo y no como uno que se encuentra inmerso en un sistema inquisitivo, en el cual el deber-poder de determinar la verdad se encuentra en el Estado.

Si se asume la tesis de TARUFFO, cuanto más importante es la admisibilidad de los medios probatorios, puesto que, si solo se van a realizar una verificación formal de la verdad, tanto más importante es que se cuenten con todos los elementos posibles y ello pasa por no poner cortapisas al aspecto probatorio.

Así, la tesis sostenida por TARUFFO actualmente, también había sido planteada por BENTHAM, quien afirma que es la búsqueda de la verdad como

³⁴³ TARUFFO, Michele. (2009) La Prueba, Artículos y Conferencias. En Monografías Jurídicas Universitas. Editorial Metropolitana. Santiago de Chile. p.97.

fin de la prueba, hoy en día ha ganado más aceptación, éste señala que “la prueba es un medio para el descubrimiento de la verdad de los hechos; la búsqueda de la verdad no sería una tendencia sino una exigencia del proceso”³⁴⁴.

Para Roberto GONZALEZ ÁLVAREZ³⁴⁵ el fundamento dimensional de la verdad descansa sobre tres pilares: la finalidad, fundamentalidad y funcionalidad; por el primero, la finalidad del Derecho que se pretende alcanzar es la justicia, por tanto, todo lo que se exponga debe conducir o apuntar a la consecución de la misma; en segundo lugar, la fundamentalidad se encuentra dada porque las normas y las mismas actuaciones se desarrollen dentro del ámbito del Estado Constitucional del Derecho aparejada con los límites del garantismo y finalmente; la funcionalidad, por esta la verdad sirve para que las normas cumplan su objetivo, pues la falsedad no lo puede hacer, solo la consecución de la verdad hace posible ello.

Luis VARGAS SILVA en el marco del Estado Constitucional refiere que: “El juez, ha dicho la Corte Constitucional, tiene la obligación positiva de decretar y practicar las pruebas que sean necesarias para determinar la verdad material ‘... pues esta es la única manera de llegar a una decisión de fondo, que resuelva la controversia planteada, en la que prime el derecho sustancial y el valor de la justicia (...)”³⁴⁶. Claramente alude a la idea de un juez consciente de su función y de la concepción constitucionalista que debe asumir en la resolución de los conflictos.

³⁴⁴ Citado por PAREDES FLORES, Néstor Fernando. (2010) Manual sobre la prueba y los medios probatorios en el proceso civil peruano. Ediciones Legales. Lima Perú. p.46.

³⁴⁵ GONZALEZ ÁLVAREZ, Roberto. (2013) Neoprocesalismo – Teoría del proceso eficaz. Ara Editores. Lima Perú. pp.1053-1054.

³⁴⁶ VARGAS SILVA, Luis (2012) Una mirada constitucional al proceso civil. Grupo Editorial Ibáñez – Depalma. Bogotá Colombia. p 128.

PICÓ I JUNOY citando diversas sentencias del Tribunal Constitucional español señala que el derecho a prueba “se trata de un derecho de configuración legal, esto es, el legislador interviene activamente en la delimitación dl contenido constitucionalmente protegido por este derecho, por lo que necesariamente la acotación de su alcance debe encuadrarse dentro de la legalidad. En consecuencia, en ningún caso podrá considerarse menoscabado este derecho cuando la inadmisión de una prueba se haya producido debidamente en aplicación estricta de normas legales cuya legitimidad constitucional no se pone en duda”³⁴⁷. El maestro catalán parte de que las normas infraconstitucionales son racionales y están impregnadas de legitimidad por lo que, si tiene estas características no podrá ser utilizada para vulnerar el derecho del ciudadano, que sometido a un proceso espera que se apliquen las mayores garantías posibles en el proceso al que es sometido.

Si la administración tributaria ha asumido, como lo hace el Código Tributario, que las reglas del proceso contencioso tributario se le aplican las normas restrictivas de presentación de medios probatorios, propias del proceso civil, un proceso dispositivo, en esencia un proceso entre privados, pero incluso haciendo esta interpretación debería permitirse actuar medios probatorios en el proceso contencioso tributario, pues tampoco en los procesos como los civiles se limitan dichas actuaciones si existe la fundamentación suficiente y si dichos medios probatorios han sido requeridos u ofrecidos en las etapas preliminares a su actuación. Beatriz QUINTERO y Eugenio PRIETO indican que “La idea del Estado Social es contraria al *laissez faire, laissez passer*³⁴⁸. Ella concibe el proceso como un proceso público, todo proceso, también el civil, y borra la idea de proceso privado, porque todo proceso tiene un fin público que es el de la

³⁴⁷ PICÓ I JUNOY, Joan (2012) Las garantías constitucionales del proceso. Bosch Editor. Barcelona España. p.177.

³⁴⁸ Dejar hacer, dejar pasar.

solución de los conflictos para alcanzar la paz social”³⁴⁹. En este sentido, se plantea que ni siquiera el proceso civil es privado, sino que tiene la misma importancia que un proceso público por su configuración.

Finalmente, Francisco ESCRIBANO señala que “El Estado no se presenta en modo alguno como un privado en la medida que su actividad se desarrolla directa e inmediatamente por intereses públicos. Y esa persecución se evidenciará a lo largo de toda la vida del tributo”³⁵⁰. En el ámbito de las relaciones jurídico tributarias, en cualquiera de ellas, el Estado siempre estará presente, pero debe observar las garantías necesarias cuando se trate del ejercicio de sus facultades, de este modo, no solo sus resultados serán poco objetables sino además hará posible el logro del Estado de Derecho. Sin embargo, en materia del proceso contencioso tributario, este se encuentra diseñado como proceso privado, no correspondiendo dado que, el Estado no es un particular sino la parte con el poder en la relación jurídica procesal tributaria. Y estaría actuando como juez y parte en las misma.

4.6.4 CONNOTACIONES ECONÓMICAS DE LA LIMITACIÓN DEL DERECHO A PROBAR

En el Derecho, si bien las diversas disposiciones están dadas para establecer justas relaciones entre los diversos sujetos, estas procuran la realización de valores determinados, sin embargo, la incidencia va más allá de la relación jurídica, pues se afectan derechos que tienen que ver con la propiedad o el patrimonio, por ejemplo, lo que, en suma, significa que los múltiples efectos deben ser considerados al momento de legislar.

³⁴⁹ QUINTERO, Beatriz y PRIETO Eugenio. (2000) Teoría General del Proceso. Editorial Temis. Bogotá Colombia. p.87.

³⁵⁰ ESCRIBANO, Francisco (2009). La configuración del deber de contribuir. Editorial Grijley. Segunda edición. Lima Perú. p.210.

Muchas de las disposiciones tienen un impacto fuera de la sola relación jurídica de los sujetos, sino que afectan sus patrimonios, sus empresas, en suma, su actividad económica.

Las disposiciones legales del Código Tributario sobre los medios probatorios al limitar la posibilidad presentarlos en los procedimientos contenciosos tributarios afectan la subsistencia económica de los comerciantes, ya sea que pueda llevarlos a quebrar o simplemente a afectarlos en el nivel de ingresos y las correspondientes utilidades.

Lo arriba descrito, no ha sido planteado como hipótesis, dada la arista económica del problema, sin embargo, no puede ignorarse que la limitación de los derechos de comerciantes o contribuyentes, dependiendo de la perspectiva que se les estudie, tiene un impacto en sus empresas. Por ello, hemos formulado algunas preguntas al respecto a los comerciantes en el cuestionario, respecto de la negativa de la administración tributaria en admitirles medios probatorios.

Así, los resultados expresados en el Cuadro N° 14 nos indica el impacto en las empresas de los comerciantes en el aspecto económico, respondiendo afirmativamente un 76.52%, los que consideraron que fue una medida lesiva a la economía de la empresa, entre tanto que solo un 9.09% señaló que no hubo impacto en la economía de la misma. Al preguntarse sobre la continuación de las actividades de la empresa producto del impacto de no admitirse los medios probatorios (Cuadro N° 15), solo un 40.26% señaló que prosiguieron con sus actividades normalmente, mientras que los que señalaron que disminuyeron sus actividades (además de ingresos) totalizaron un 55.84%.

Este análisis de carácter empírico nos llevó a preguntar a los operadores contables tributarios de los comerciantes sobre la continuidad de la empresa, bajo el principio contable de “empresa en marcha” que define la prosecución de sus actividades regulares de la empresa, dado que lo que se pretende investigar son los efectos sobre la economía de la empresa, que aparte de los derechos y principios lesionados también sufre la empresa en el aspecto económico, que

puede significar la disminución de inversiones, despido de personal, la creación de otra persona jurídica para proseguir actividades con otra identificación tributaria y social dado el gran riesgo que supone la determinación de una deuda sobre base documental incompleta y que no corresponde a la realidad.

Conclusivamente se puede afirmar que las disposiciones legales del Código Tributario sobre los medios probatorios al limitar la posibilidad presentarlos en los procedimientos contenciosos tributarios han afectado la subsistencia económica de los comerciantes, tal como ha quedado corroborada por la referencia realizada por los operadores contables de estas empresas pertenecientes a los comerciantes.

CAPÍTULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

5.1 CONCLUSIONES

PRIMERA: Se ha determinado que las disposiciones legales del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar la posibilidad presentarlos en los procedimientos contenciosos tributarios tramitados en Sunat, una vez que han sido requeridos y no presentados en la etapa de fiscalización, han posibilitado la vulneración del derecho fundamental a probar de los comerciantes en su calidad de contribuyentes, al no haber sido admitidos ni valorados por el ente tributario, contraviniendo el paradigma del Estado Constitucional de Derecho así como se inobserva las garantías que todo ciudadano debe gozar frente a un procedimiento que tramita el Estado, propias del “garantismo”, en los cuales se deben respetar los derechos fundamentales, en este caso, el derecho fundamental procesal a probar, que es la única forma de arribar a un proceso justo y hacer posible los valores del Derecho, como la justicia.

SEGUNDA: Ha quedado establecido que las normas del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar la posibilidad presentarlos en los procedimientos contenciosos tributarios tramitados en Sunat, una vez que han sido requeridos y no presentados en la etapa de fiscalización, han posibilitado la vulneración del principio administrativo de verdad material, al no valorárseles, puesto que acreditarían la situación real del comerciante y por ende sus obligaciones tributarias y esto tiene como resultado sanciones y determinación de obligaciones contrarias a la realidad, contraviniendo el paradigma del Estado Constitucional, el mismo que propugna el respeto eficaz de los derechos fundamentales, pues solo así se podrá determinar de manera

justa la situación del sujeto pasivo sometido a los procedimientos tributarios, los que no deben sustraerse del Estado Constitucional en el que pretendemos vivir.

TERCERA: Se ha determinado que las disposiciones legales del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar la posibilidad presentarlos en los procedimientos contenciosos tributarios tramitados por Sunat, una vez que han sido requeridos y no presentados en la etapa de fiscalización, han posibilitado la vulneración del derecho a probar al no poder ejercer su derecho a la defensa eficaz al no permitírsele aportar medios probatorios para probar su situación, afectándose de esta manera el derecho fundamental a probar, así como se ha vulnerado el principio de verdad material en el que, producto de esta limitación legal no ha permitido conocer la situación real del comerciante, al no valorar los medios probatorios que acreditarían la situación real del comerciante y consecuentemente poder determinar sus obligaciones tributarias. Pues se aplican las reglas restrictivas de un proceso privado a un proceso público, lo que atenta contra la finalidad del proceso administrativo tributario, que es encontrar la verdad y con ello determinar los hechos que constituirán la base de la determinación tributaria.

Todas estas vulneraciones contravienen el paradigma del Estado Constitucional de Derecho y los postulados del Garantismo, teniendo una paulatina vigencia de ambos paradigmas en los demás ámbitos del Derecho de nuestro país con excepción de los procesos contenciosos tributarios, en los cuales solo caben un modelo de interpretación jurídica, la misma que sigue siendo restrictiva y no permite que se haga en consonancia de los derechos fundamentales.

5.2 RECOMENDACIÓN ÚNICA

Al haberse verificado que las disposiciones legales del Código Tributario sobre los medios probatorios al limitar la posibilidad presentar medios probatorios en

los procedimientos contenciosos tributarios de Sunat, que fueron requeridos y no presentados en la etapa de fiscalización, han posibilitado la vulneración del derecho a probar al no poder ejercer su derecho a la defensa eficaz pues no se permitió aportar medios probatorios a los comerciantes, en su faz de contribuyentes, para probar su situación tributaria, afectándose de esta manera también el principio de verdad material en el sentido que la limitación no ha permitido conocer la situación real del comerciante en su faz de contribuyente y consecuentemente poder determinar sus obligaciones tributarias conforme esta, debemos emitir la siguiente recomendación:

Que, en consideración a los hechos expuestos, se debe modificar el artículo 141° del Código Tributario, prescindiendo de la limitación para presentar medios probatorios en los procedimientos contenciosos tributarios, si es que fueron requeridos y no presentados en la etapa de fiscalización, solo debe fundamentarse la razón por la cual no se presentó y debe haber sido ofrecido en el proceso de fiscalización aunque no presentado, para tal efecto se debe tener en cuenta nuestro proyecto de Ley conteniendo la propuesta legislativa y dado que esto principalmente afecta a los pequeños y medianos contribuyentes, consideramos que se debe aplicar a aquellos que tengan deudas producto de esta controversia que sean menores a las diez UITs.

A continuación, como solución a la problemática estudiada presentamos el siguiente proyecto de Ley.

PROYECTO DE LEY

“Ley que modifica un artículo referido a los medios probatorios extemporáneos del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por D.S. 133-2013-EF y normas modificatorias”

CONSIDERANDO:

Que, el segundo párrafo del artículo 74° de la Constitución Política del Perú, señala que: “(...) el Estado al ejercer la potestad tributaria, debe respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de la persona. Ningún tributo puede tener efecto confiscatorio”.

Que, las facultades de fiscalización y resolución contempladas en el Código Tributario al tratar sobre los medios probatorios en el artículo 141 limitan la posibilidad presentar medios probatorios en los procedimientos contenciosos tributarios de Sunat, los que habiendo sido requeridos y no presentados en la etapa de fiscalización, en la etapa de reclamación no se permite su presentación salvo pago de la deuda o presentación de una carta fianza, así mismo el Tribunal Fiscal a través de diversas resoluciones ha reiterado que esta limitación debe respetarse y no debe valorarse, menos admitirse los medios probatorios no presentados en la etapa de fiscalización.

Que, por el respeto a la garantía del debido proceso en su faz de derecho a probar establecida en la Constitución Política y en aplicación del principio de verdad material, así como el principio tributario constitucional de Respeto de los Derechos Fundamentales, es necesario precisar la posibilidad de la presentación de medios probatorios extemporáneos en los procesos contenciosos tributarios tramitados por la administración tributaria.

FORMULA LEGAL

EL CONGRESO DE LA REPUBLICA:

HA DADO LA LEY SIGUIENTE.

“MODIFICAN ARTÍCULO REFERIDO A LA PRESENTACIÓN DE MEDIOS PROBATORIOS EXTEMPORÁNEOS DEL TEXTO ÚNICO ORDENADO DEL CÓDIGO TRIBUTARIO APROBADO POR D.S. 133-2013-EF Y NORMAS MODIFICATORIAS”

Artículo 1º.- Modificación

Modifíquese el primer párrafo del artículo 141º del Código Tributario, Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por D.S. 133-2013-EF y normas modificatorias, el que queda redactado con el siguiente texto:

“Artículo 141º.- MEDIOS PROBATORIOS EXTEMPORÁNEOS

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 y/o exhibido, salvo que el deudor tributario **haya ofrecido dicho medio probatorio en la etapa de fiscalización y sustente** que la omisión no se generó por su causa o **en caso de tratarse de deudas superiores a las diez (10) Unidades Impositivas Tributarias**, acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la administración tributaria establezca por Resolución de Superintendencia, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o veinte (20) días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de

establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

EXPOSICION DE MOTIVOS

El derecho a probar como parte esencial del debido proceso constituye la parte medular de todo proceso o procedimiento en el que el objetivo es encontrar y establecer la verdad objetiva. El derecho a probar, incorporado en la Constitución Política ha sido establecido como una garantía de la tutela judicial efectiva, del debido proceso, convirtiéndolo asimismo en derecho fundamental.

En materia tributaria, “el derecho a probar” ha sido regulado de tal manera que en algunas instancias y/o procedimientos tributarios se le ha dado un carácter restrictivo, según la administración tributaria (Sunat) y algunos de los defensores de esta limitación; para no convertir estos procedimientos en una secuela indefinida de presentación de medios probatorios. Esta limitación legal conspira contra la obtención de la verdad y por ende de la justicia en los procedimientos contenciosos tributarios regulados en el Código Tributario, no obstante aplicárseles las normas del Código Procesal Civil así como del Derecho Administrativo.

El procedimiento de fiscalización, previo al contencioso tributario concluye con la emisión del resultado del requerimiento de información y/o documentación, pudiendo este resultado ser observado. Posterior a ello en caso exista deuda insoluta o infracciones, la administración tributaria ejercita su facultad de determinación y/o sanción, procediendo a la emisión y notificación de los valores; Resoluciones de Determinación de Deuda y Resoluciones de Multa, contra las cuales el administrado determinado y/o sancionado puede impugnar, iniciándose así el procedimiento impugnatorio de reclamación contra lo dispuesto por la administración tributaria, constituyendo ello el “procedimiento contencioso tributario”.

La actividad probatoria en el procedimiento Contencioso Tributario, cuando su origen se encuentra en un procedimiento de fiscalización y determinación, tiene carácter preclusivo, pues el artículo 141° del Código Tributario ha establecido la limitación de los medios probatorios, que han sido requeridos durante el proceso de verificación o fiscalización y no hubiesen sido presentados y/o exhibidos por los administrados, éstos ya no serán admitidos en el procedimiento contencioso tributario de reclamación. Estas limitaciones para ofrecer y actuar medios probatorios en el Procedimiento Contencioso – Tributario, vulneran el derecho a la libertad de prueba, que es una manifestación del debido proceso y por extensión del “debido procedimiento administrativo”, que tienen los administrados, contribuyentes en este caso, principio consagrado en la Ley de Procedimientos Administrativos General, el que comprende el derecho a exponer argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en Derecho.

Es frecuente encontrar a contribuyentes que habiendo obtenido elementos o medios probatorios con los que pudieran probar sus pretensiones una vez concluida la fiscalización, se ven impedidos de ofrecerlos por la limitación legal que ha establecido el ordenamiento jurídico tributario, dándole carácter de preclusivo en materia probatoria al procedimiento de fiscalización. Constituyendo ello un atentado al Principio del Debido Proceso, no encontrando una similar postura en la legislación comparada como la argentina, en la cual el artículo 46° del Decreto 1759/72, Reglamentario de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos de Argentina que rige el procedimiento contencioso tributario de ese país señala: “La administración de oficio o a pedido de parte, podrá disponer la producción de prueba respecto de los hechos invocados y que fueren conducentes para la decisión, fijando el plazo para su producción y su ampliación, si correspondiere. Se admitirán todos los medios de prueba, salvo los que fueren manifiestamente improcedentes, superfluos o

meramente dilatorios”, donde en esta instancia administrativa no se producen estas limitaciones probatorias. Siendo el procedimiento contencioso tributario, un procedimiento básicamente administrativo, debe buscar lo que todo procedimiento administrativo persigue; encontrar la “verdad material”, principio consagrado en nuestra Ley de Procedimientos Administrativos General y para encontrarla no debieran existir limitaciones preclusivas y de medios de prueba, pues estas limitaciones son generalmente de aplicación en conflictos intersubjetivos, puesto que en éstos deben existir igualdad y garantías suficientes para que ambas partes puedan ofrecer y cuestionar los medios probatorios. En cambio, en los procedimientos administrativos que pertenecen a la esfera del Derecho Público, lo que se busca es encontrar la verdad de los hechos por el interés general y no únicamente por las pruebas ofrecidas por las partes, y no se la va a encontrar limitando los medios probatorios que los administrados puedan ofrecer.

Según la doctrina, la Constitución ha consagrado que la dignidad del hombre y el Estado Social y Democrático de Derecho permiten reconocer al debido proceso como un derecho fundamental y estando el Perú apuntando a ser o por lo menos parecerse a ese Estado Constitucional no tendría que impedirse a las personas hacer posible que se determine su situación jurídica sobre la base de los medios probatorios que reflejen los hechos y no respetando una formalidad que haga prevalecer la apariencia. Pero, como hemos expuesto, determinadas normas tributarias entran en disonancia con lo que debiera ser la primacía de los derechos y garantías fundamentales sobre las potestades administrativas, propias de un “Estado Social y Democrático de Derecho” que nuestra Carta Fundamental pretende instituir, empoderando cada vez más a la administración tributaria en desmedro de los administrados. Esto se debe a que el interés que ha movido al Estado es sobre todo un interés recaudador, en detrimento de las garantías fundamentales de los administrados. Es de advertir que aún y cuando

ha existido un avance en la aplicación concreta de los derechos fundamentales a través de los procesos judiciales y administrativos en general, en la normatividad y resolución de los procedimientos tributarios ello no ha ocurrido, muy por el contrario se ha aislado de este avance que ha penetrado a las demás instituciones procesales, pues las normas tributarias y sobre todo las que corresponden a los distintos procedimientos contenciosos tributarios han permanecido al margen del progreso del resto del ordenamiento jurídico. Al grado inclusive de pretender desconocer que los procedimientos tributarios son una sub especie de procedimientos administrativos y que la búsqueda de éstos, fundamentalmente, es la verdad objetiva, por lo que debieran aplicarse las normas que corresponden al “debido procedimiento administrativo” establecido en la Ley de Procedimientos Administrativos General, así como el “principio de verdad material”, por los que la autoridad administrativa debe verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual debe adoptar todas las medidas probatorias necesarias.

Producto de estas limitaciones legales en los medios probatorios, en diversos procedimientos contenciosos tributarios tramitados por Sunat, se han desestimado medios probatorios presentados posteriormente al cierre de los procedimientos de fiscalización, aún y cuando éstos habrían contenido elementos que pudieran haber servido a los órganos resolutores de la Sunat para mejor resolver y de este modo alcanzado la verdad objetiva que se pretende descubrir en todo procedimiento administrativo, asimismo el tener un medio probatorio que pueda tener carácter de prueba indubitable en esta instancia, pero que no esté permitido legalmente ha restringido al administrado de probar su pretensión así como ha impedido a la administración tributaria, resolver conforme a la verdad objetiva.

Que, estas afectaciones han alcanzado no solo a la parte jurídica sino también a la parte económica, puesto que estas afectaciones tienen directa consecuencia

en la marcha económica de la empresa del comerciante, la cual en muchos casos opta por disminuir o detener sus operaciones y en otras ocasiones, cerrar definitivamente la empresa al afectarse en gran medida su patrimonio y la viabilidad de la empresa.

De este modo los administrados han visto vulnerados sus derechos al debido proceso y al derecho de probar, que constituyen derechos fundamentales. Constituyendo además una afectación a uno de los principios consagrados en el Artículo 74° de nuestra Constitución Política, como es el del Respeto de los Derechos Fundamentales de las Personas, pues tales normas colisionan con éstos, y al Derecho al Debido Proceso, garantía consagrada por nuestra Carta Fundamental, pues el hecho de limitar la actividad probatoria de los administrados atenta contra estos principios y garantías, que se irrespetan al normar una legislación procesal administrativa tributaria con estas restricciones.

LEGISLACION VIGENTE.

La presente proposición legislativa modificará el artículo 141° del Código Tributario y modificatorias.

COSTO BENEFICIO.

El presente Proyecto de Ley no generará un gasto adicional para el Erario Público, por el contrario, será beneficioso, por cuanto el dotar de mayores garantías a los contribuyentes y potenciales inversionistas acrecentará los niveles de inversión y empleo para nuestro país.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- . AGUILAR ESPINOZA, Henry. (2014) Fiscalización tributaria: Cómo afrontarla exitosamente. Editorial Entrelíneas S.R.L. Lima, Perú.
- . ARANCIBIA CUEVA, Miguel. (2005). Auditoría Tributaria. Pacifico Editores. Primera Edición. Lima Perú.
- . ARAZI, Roland. (2003) Límites a la verificación de la verdad material o histórica en Debido Proceso - Realidad y debido proceso – El debido proceso y la prueba. Obra colectiva. Rubinzal – Culzioni Editores. Buenos Aires – Argentina.
- . ARCE ORTIZ, Elmer Guillermo (2013). Teoría del Derecho. Fondo Editorial de la PUCP.
- . ARIANO DEHO, Eugenia. (2006) En los abismos de la “cultura” del proceso autoritario en Proceso Civil e ideología. MONTERO AROCA, Juan - Coordinador. Editorial Tirant lo Blanch. Valencia España.
- . AVENDAÑO VALDEZ, Jorge. “Derecho a la Propiedad” en La Constitución Comentada. (2005) T - I. Gaceta Jurídica Editores. Primera Edición. Lima Perú.
- . ÁVILA, Humberto. (2012) Teoría de la seguridad jurídica. Editorial Cátedra de Cultura Jurídica – Marcial Pons. Madrid – España.
- . BARCO, Iván. (2009) Teoría General de lo Tributario. Editorial Grijley. Lima Perú.
- . BARDALES CASTRO, Percy. “El deber de la Administración Tributaria de admitir la información presentada luego del vencimiento o cierre de un requerimiento tributario” en ACTUALIDAD JURIDICA. Revista Especializada para Abogados y Jueces. Editora Gaceta Jurídica. Lima Perú. Tomo 154 – Setiembre.
- . BARDALES CASTRO, Percy. “Límites constitucionales al ejercicio de la potestad de determinación preclusiva de la obligación tributaria” en ACTUALIDAD JURIDICA. Revista Especializada para Abogados y Jueces. Editora Gaceta Jurídica. Lima Perú. Tomo 150 – Mayo 2006.
- . BEAUMONT CALLIRGOS, Ricardo. (1994). Derecho Comercial y Reestructuración Empresarial. Editorial Alternativas. Lima Perú.
- . BELTRAN VARILLAS, Cecilia. “Principio de no ser privado del derecho de defensa” en La Constitución Comentada. (2005) T - II. Gaceta Jurídica Editores. Primera Edición. Lima Perú.
- . BERNALES BALLESTEROS, Enrique. (1999). La Constitución de 1993. Editora RAO. Quinta Edición. Lima Perú.
- . BERTOLINO, Pedro Juan. El exceso ritual manifiesto. Segunda edición. Librería Editora Platense S.R.L., 2009. Buenos Aires Argentina.

- . BERTOLINO, Pedro Juan. El exceso ritual manifiesto. Segunda edición. Librería Editora Platense S.R.L., 2009. Buenos Aires Argentina.
- . BLANQUER, David. (2006) Hechos, Ficciones, Pruebas y Presunciones en el Derecho Administrativo “Taking Facts Seriously”, Editorial Tirant Lo Blanch. Valencia-España. 2006.
- . BLUME FORTINI, Ernesto. Los principios constitucionales en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional. En Derecho Tributario. I Congreso Nacional de Derecho Tributario. Academia Internacional de Derecho Tributario. Editorial Grijley.
- . BRAVO CUCCI, Jorge. (2003). Fundamentos de Derecho Tributario. Palestra Editores. Primera Edición. Lima Perú.
- . BRAVO CUCCI, Jorge. (2006). Fundamentos de Derecho Tributario. Palestra Editores. Primera Edición. Lima Perú.
- . BRAVO CUCCI, Jorge. (2013) Derecho Tributario – Reflexiones. Editorial Jurista Editores. Lima Perú.
- . BUSTAMANTE ALARCON Reynaldo. (2001). “El Derecho a Probar como elemento esencial de un proceso justo”. ARA Editores. Primera Edición. Lima Perú.
- . CABALLERO BUSTAMANTE, Simeón. (1988). Auditoría Tributaria Fiscal. Edición Estudio Caballero Bustamante. Primera Edición. Lima Perú.
- . CARVALHO, Cristiano (2013). Teoría de la Decisión Tributaria. Instituto de Desarrollo Tributario y Aduanero de la Sunat. Lima Perú.
- . CASSAGNE, Juan Carlos (2016) El principio de legalidad y el control judicial de la discrecionalidad administrativa. Editorial BdeF. Segunda edición. Buenos Aires - Argentina.
- . CASSAGNE, Juan Carlos. (2016) Los grandes principios del Derecho Público (Constitucional y Administrativo). Editorial Reus. Buenos Aires - Argentina.
- . CAYÓN GALLARDO, Antonio. Derechos y garantías del Contribuyente: la seguridad jurídica. (2011). En I Jornada de Derecho Tributario: Cuestiones Actuales de Derecho Tributario. Carla Mares Ruiz – Coordinadora. Editorial Palestra. Lima Perú.
- . CERVANTES ANAYA, Dante. (2013). Manual de Derecho Administrativo. Editorial Rhodas. Arequipa Perú.
- . CERVANTES ANAYA, Dante. (2013). Manual de Derecho Administrativo. Editorial Rhodas. Arequipa Perú.
- . CHAU QUISPE, Lourdes y GARAY MALPARTIDA, Gustavo. (2013) Análisis de las reglas de preclusión del derecho a la prueba en el procedimiento contencioso tributario. Revista 55. Tomo II - XII Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema: Aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General en materia tributaria. Abril 2013. Instituto Peruano de Derecho Tributario – IPDT. Lima Perú.

- . COMANDUCCI Paolo. (2003) Modelos e interpretación de la Constitución en Teoría del neoconstitucionalismo. Obra colectiva. Coordinador Carbonell, Miguel. Editorial Trotta, S.A., Madrid – España.
- . CORIPUNA, Javier Adrián. “Los principios y derechos del debido proceso en algunos casos de amparo en materia constitucional tributaria” en LANDA ARROYO, César. [Director] (2006). Jurisprudencia y Doctrina Constitucional Tributaria. Gaceta Jurídica Editores. Primera Edición. Lima Perú.
- . CORTADA DE KOHAN, Nuria y CARRO José Manuel. (1978). Estadística Aplicada. Editorial Universitaria de Buenos Aires Eudeba S.E.M. Séptima Edición. Buenos Aires Argentina.
- . DANOS ORDOÑEZ, Jorge. (1994). “El Régimen Tributario en la Constitución: Estudio Preliminar”. En: Revista Themis N° 29. Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima Perú.
- . DANÓS ORDOÑEZ, Jorge. (2000) El Proceso Contencioso Administrativo en Materia Tributaria en Themis. Revista de Derecho de la Asociación Civil de estudiantes Themis de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Nro. 40. Segunda época. Lima Perú.
- . DE BARROS CARVALHO, Paulo. (2012) Curso de Derecho Tributario. Editorial Grijley. Primera edición peruana. Lima Perú.
- . DE PAULA RAMOS, Vítor. Derecho fundamental a la prueba. Artículo publicado en la Gaceta Constitucional & Procesal Constitucional. Publicación periódica de Editorial Gaceta Jurídica. N° 65. Año 2013. Lima Perú.
- . DEL PADRE TOMÉ, Fabiana (2009). La Prueba en el Derecho Tributario. Editorial Ara Editores.
- . DIDIER JR. Fredie (2015) Sobre la teoría general del proceso, esa desconocida. Raguél ediciones. Lima Perú.
- . DROMI, Roberto. (2005). Derecho Administrativo. Editora Gaceta Jurídica Primera Edición. Ciudad Argentina Editorial de Ciencia y Cultura - Décima Edición (Argentina). Lima Perú. T - 1.
- . DWORKIN Ronald. (1980). La Filosofía del Derecho. Fondo de Cultura Económica. México.
- . ESCRIBANO, Francisco (2009). La configuración del deber de contribuir. Editorial Grijley. Segunda edición. Lima Perú.
- . ESPINOSA-SALDAÑA BARRERA, Eloy. (2003). Jurisdicción Constitucional, Impartición de Justicia y Debido Proceso. ARA Editores. Primera Edición. Lima Perú.
- . FALCON, Enrique M. (2003) Tratado de la Prueba. Eudeba Editores, Buenos Aires – Argentina.
- . FERRAJOLI, Luigi (2005) Derecho y razón. Editorial Trotta. Séptima edición. España.

- . FERRAJOLI, Luigi. (2014) La democracia a través de los derechos, El constitucionalismo garantista como modelo teórico y como proyecto político. Traducido por Perfecto Andrés Ibáñez. Editorial Trotta Madrid – España.
- . FERRER BELTRÁN, Jordi. (2005) Prueba y verdad en el derecho. Marcial Pons. Segunda edición. Madrid Barcelona España.
- . FLORES POLO, Pedro. (1988). Manual del Código Tributario. Ediciones Cuzco S.A. Tercera Edición. Lima Perú.
- . GADEA, María de los Ángeles. Ponencia: Técnicas presuntivas al servicio de la justicia tributaria en las XXXVI Jornadas Tributarias en Argentina en Actualidad Impositiva. Disponible: <http://www.actualidadimpositiva.com/especiales/jornadas_tributarias_06/c2_Dra-Gadea.html>
- . GAMBA VALEGA, César (2007) Régimen Jurídico de los Procedimientos Tributarios en Manual de los Procedimientos y Procesos Tributarios. Ara Editores. Lima Perú.
- . GAMBA VALEGA, Cesar. (2006). El “Debido Procedimiento Administrativo en el Ámbito Tributario” en especial Referencia al Procedimiento de Fiscalización y al Procedimiento Contencioso- Tributario. Revista Derecho y Sociedad, Nro. 27 Año XVI. Revista editada por la Asociación Civil Derecho y Sociedad de la Pontificia Universidad Católica del Perú.
- . GAMBA VALEGA, César. (2012). Derechos y garantías de los contribuyentes. Aspectos constitucionales en “Reflexiones sobre los procedimientos tributarios y aduaneros desde la perspectiva de los derechos de los administrados. Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero”. Ministerio de Economía y Finanzas del Perú. Lima Perú.
- . GARCÍA AMADO, Juan. (2014) Iusmoralismos. Legisprudencia.pe. Lima Perú.
- . GARCÍA BELSUNCE, Horacio. (2003) Tratado de Tributación. Tomo I. Derecho Tributario. Volumen II. Editorial Astrea. Buenos Aires Argentina.
- . GARCIA NOVOA, César. (2000). El Principio de Seguridad Jurídica en Materia Tributaria. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid Barcelona España.
- . GASCÓN ABELLÁN, Marina. (2012) Cuestiones probatorias. Serie de Teoría Jurídica y Filosofía del Derecho. N° 61. Editorial Universidad Externado. Bogotá Colombia.
- . GIULIANI FOUNROUGE, Carlos M. (1993). Derecho Financiero. Ediciones De Palma. Quinta Edición. Buenos Aires.
- . GÓMEZ LARA, Cipriano. (1990) Teoría General del Proceso. Editorial Harla. Octava edición. México.
- . GONZALEZ ÁLVAREZ, Roberto. (2013) Neoprocesalismo – Teoría del proceso eficaz. Ara Editores. Lima Perú.

- . GORDILLO, Agustín. (2003). Tratado de Derecho Administrativo. ARA Editores. Sexta Edición. Lima Perú. Tomo II.
- . GOZAINI, Oswaldo Alfredo. (1992) Derecho Procesal Civil. T-1. Editorial Ediar. Buenos Aires Argentina.
- . GUASTINI, Riccardo. (2016) Las fuentes del derecho – Fundamentos teóricos. Raguél Ediciones. Lima Perú.
- . GUILHERME MARINONI, Luiz (2015) Introducción al Derecho Procesal Civil. Editorial Palestra. Lima Perú.
- . GUTIÉRREZ QUINTANA, Lourdes. (2013) Finalidad de los medios probatorios y su aplicación en el ámbito tributario. Actualidad Empresarial N° 282 – Primera Quincena de Julio 2013. Editorial Instituto Pacifico.
- . GUZMÁN NAPURÍ, Christian. (2013) Manual del Procedimiento Administrativo General. Editorial Instituto Pacífico S.A.C. Lima Perú.
- . GUZMAN NAPURÍ, Christian. “Los administrados y sus derechos en el procedimiento administrativo” en Revista Jurídica del Perú. Año LIV N° 57. Julio/Agosto 2004. Editora Normas Legales. Lima Perú.
- . HERNÁNDEZ VILLARREAL, Gabriel y otros. (2013) Derecho procesal moderno: distintas versiones alrededor de esta disciplina, Editorial Universidad del Rosario.
- . HUAMANI CUEVA, Rosendo. (2013). Código Tributario Comentado. Editorial Jurista Editores. Primera Edición. Lima Perú.
- . ISASI CAYO, Juan Felipe. (2014) Tratado de Derecho Administrativo. Editorial Gaceta Jurídica. Primera edición. Lima Perú.
- . JARACH, Dino. (1996). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Abeledo Perrot. Segunda Edición. Buenos Aires Argentina.
- . JIMÉNEZ MURILLO, R. (2011). Los principios de impulso de oficio y verdad material en el procedimiento administrativo en Derecho PUCP, Revista de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad católica del Perú. Nro. 68.
- . JINESTA L., Ernesto. (2011) Tendencias actuales del procedimiento administrativo en Costa Rica en Tendencias actuales del procedimiento administrativo en Latinoamérica y Europa: presentación de la traducción de la Ley alemana de procedimiento administrativo. Coordinado por Pedro Aberastury y Hermann, Josef Blanke. Fundación Konrad Adenauer Stiftung. Editorial Eudeba, Buenos Aires – Argentina.
- . LANDA ARROYO, César. “Los Principios tributarios en la Constitución de 1993. Una perspectiva constitucional” en Temas de Derecho Tributario y Derecho Público. (2006). Homenaje a Armando Zolezzi Moller. Palestra Editores. Primera Edición. Lima Perú.

- . LEDESMA NARVAEZ, Marianella (2017) La prueba en el proceso civil. Editorial Gaceta Jurídica. Lima Perú.
- . LUNA SERRANO, Agustín. (2015) La seguridad jurídica y las verdades oficiales del Derecho. Editorial Dikynson. Madrid – España.
- . LUPI, Raffaello. La carga de la prueba en la dialéctica del juicio de hecho. (2001) Tratado de Derecho Tributario. Editorial Temis. Bogotá Colombia. Tomo II.
- . LUQUI, Juan Carlos. (1993). Derecho Constitucional Tributario. Ediciones De Palma. Segunda Edición. Buenos Aires Argentina.
- . MCNAUGHTON, Charles William. Prueba y Presunciones en el Derecho Tributario (2014) en Investigaciones Tributarias y de Política Fiscal. En Homenaje al Dr. Rubén Sanabria Ortiz. Editorial Jurídica Grijley.
- . MENDEZ SÁNCHEZ, María Elena. “Constitucionalismo o Positivismo jurídico en la aplicación de una norma fiscal” en Revista de Post Grado en Derecho de la Universidad Autónoma de México. Volumen 1. Número 1. Año 2005. México.
- . Modelo de Código Tributario del CIAT: Un enfoque basado en la Experiencia Iberoamericana. (2015) Centro Iberoamericano de Administraciones Tributarias. Cooperación Alemana GIZ. Banco Interamericano de Desarrollo. Panamá.
- . MONROY GÁLVEZ, Juan. (1996) Introducción al Proceso Civil. Editorial Temis – Belaunde & Monroy. Santa Fe de Bogotá – Colombia.
- . MONTOYA MANFREDI, Ulises y Otros. (2004) Derecho Comercial – Tomo I. Undécima edición. Editora Jurídica Grijley. Lima Perú.
- . MORELLO, Augusto M. (1994) El proceso justo. Librería Editora Platense – Abeledo Perrot. Buenos Aires Argentina.
- . MORON URBINA, Juan Carlos. (2017). Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo. Editorial Gaceta Jurídica S.A. Décimo segunda edición. Lima Perú. Tomo I.
- . MUÑOZ PACHECO, José Antonio. Teoría General de la prueba: Las limitaciones probatorias en Código Tributario en Tratado de Derecho Procesal Tributario. (2012) YACOLCA ESTARES, Daniel (Coordinador) Instituto Pacífico Editores. Primera edición. Lima Perú. Volumen I.
- . PALOMINO MANCHEGO, José F. (2003). Problemas escogidos de la Constitución peruana de 1993. Instituto de Investigaciones Jurídicas. Universidad Nacional Autónoma de México. Serie Ensayos Jurídicos, Núm.16. Primera edición. México.
- . PANTIGOSO VELLOSO DA SILVEIRA, Francisco. (2015). “La Sunat como juez y parte en el proceso contencioso tributario” en El procedimiento contencioso tributario. Derechos y garantías del contribuyente en sede administrativa y judicial. Defensa del Contribuyente y Usuario Aduanero. Ministerio de Economía y Finanzas. Lima Perú.

- . PAREDES FLORES, Néstor Fernando. (2010) Manual sobre la prueba y los medios probatorios en el proceso civil peruano. Ediciones Legales. Lima Perú.
- . PÉREZ RAGONE, Álvaro. (2017) Diálogo entre los derechos sustantivo y procesal: el puente de la justicia procedimental en Derecho material y proceso en Libro de Ponencias del VII Seminario Internacional de Derecho Procesal: Proceso y Constitución. Editorial Palestra. Lima Perú.
- . PICÓ I JUNOY, Joan (1996) El derecho a la prueba en el proceso civil. J.M. Bosch Editor. Barcelona España.
- . PICÓ I JUNOY, Joan (2012) Las garantías constitucionales del proceso. Bosch Editor. Barcelona España.
- . PRIETO SANCHÍS, Luis. El constitucionalismo de los derechos: ensayos de filosofía jurídica, Editorial Trotta, S.A., 2013.
- . QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, Carmelo. (1995). Curso de Derecho Financiero y Tributario. Tecnos S.A. Sexta Edición. Madrid - España.
- . QUINTERO, Beatriz y PRIETO Eugenio. (2000) Teoría General del Proceso. Editorial Temis. Bogotá Colombia.
- . QUISPE SARAVIA, Esteban Miguel. (2005). Ley del Procedimiento Administrativo General. Asociación Civil Administración, Desarrollo y Cambio. Arequipa Perú. T – 1.
- . ROBLES MORENO, Carmen del Pilar y otros. (2016) Código Tributario – Doctrina y Comentarios. Editorial Instituto Pacífico. Cuarta edición. Lima Perú. Volumen II.
- . RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. (1990). Derecho Fiscal. Ediciones HARLA. Tercera Edición. México.
- . RODRÍGUEZ-BEREIJO LEÓN, María. La Prueba en Derecho Tributario Formación y pre constitución de la prueba en Derecho Tributario. Primera Edición 2007. Editorial Aranzandi. Navarra-España.
- . RUBIO CORREA, Marcial. (2005). La Interpretación de la Constitución según el Tribunal Constitucional. Fondo Editorial PUCP. Lima Perú.
- . RUEDA FERNÁNDEZ, Silvana Consuelo. (2015) Garantías del Proceso civil en un Estado Constitucional de Derecho. Editorial Idemsa. Lima Perú.
- . RUETTI, Germán J.. Probatoria de la administración fiscal en el proceso tributario. Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Disponible <<https://www.aef.org.ar/web/index.html>>
- . RUIZ DE CASTILLA, Francisco. (2017) Derecho Tributario: Temas Básicos. Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Lima Perú.
- . SAINZ DE BUJANDA, Fernando. (1993). Lecciones de Derecho Financiero. Universidad Complutense de Madrid. Décima Edición. Madrid España.

- . SÁNCHEZ SANTOS, Joy Millones; artículo denominado “La prueba extemporánea en el procedimiento contencioso-tributario, Su regulación y jurisprudencia del Tribunal Fiscal”. BARDALES CASTRO, Percy y otros. La prueba en el Procedimiento Tributario. Guía Práctica N° 05 Diálogo con la Jurisprudencia, Primera Edición abril 2011. Editorial Gaceta Jurídica.
- . SÁNCHEZ SERRANO, Luis. (1997) Tratado de Derecho Financiero y Tributario constitucional. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. Madrid España.
- . SAPAG, Mariano A. (2008) El principio de proporcionalidad y de razonabilidad como límite constitucional al poder del Estado: un estudio comparado. Dikaion, Revista de Fundamentación Jurídica. Año 22, Número 17, pp. 157-198, D - Universidad de La Sabana, 2008. p.182. Disponible: <<http://ebookcentral.proquest.com/lib/bibliotecauptsp/detail.action?docID=3199402>>
- . MORON URBINA, Juan Carlos. (2017). Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo. Editorial Gaceta Jurídica S.A. Décimo segunda edición. Lima Perú. Tomo I.
- . SENTIS MELENDO, Santiago (1979) La prueba – Los grandes temas del derecho probatorio. Ediciones Jurídicas Europa-América. Buenos Aires.
- . SERRA DOMINGUEZ, Manuel. (2009) Estudios de Derecho Probatorio. Editorial Communitas. Lima Perú.
- . TAQUÍA GUTIÉRREZ, Rossana. (En línea) Curso Derecho de las Empresas. Universidad San Martín de Porres. Año 2010. Disponible en <http://www.derecho.usmp.edu.pe/4ciclo/derecho_empresarial_empresa_comercial/dra_taquia/antiguo/sesion_3.ppt> (Consulta: 26 agosto 2016).
- . TARUFFO, Michele. (2005) La prueba de los hechos. Traducción de Ferrer Beltrán, Jordi. Editorial Trotta. Madrid – España.
- . TARUFFO, Michele. (2008) La prueba. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales S.A. España.
- . TARUFFO, Michele. (2009) La Prueba, Artículos y Conferencias. En Monografías Jurídicas Universitas. Editorial Metropolitana. Santiago de Chile.
- . TARUFFO, Michele. (2010) Simplemente la verdad. Trad. Daniela Accatino Scagliotti. Marcial Pons Editores. Madrid – Barcelona – Buenos Aires.
- . TARUFFO, Michele. (2013) Verdad, prueba y motivación en la decisión sobre los hechos. Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación. México.
- . VARGAS SILVA, Luis (2012) Una mirada constitucional al proceso civil. Grupo Editorial Ibáñez – Depalma. Bogotá Colombia.
- . VERA PAREDES, Isaías. (2005) Técnicas y procedimientos de Auditoría. Asociación Interamericana del Derecho y la Contabilidad. Lima Perú.
- . WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth. (2005) Las Pruebas en el Proceso Tributario, Bogotá: Editorial Temis.

- . YUFRA PERALTA, Renzo. (2015). La prueba tributaria y el Estado Constitucional en Derecho. Revista de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Privada de Tacna. Año 7, Volumen N° 07, N° 01 2015.
- . YUFRA PERALTA, Renzo. “Relación entre el retardo de los procedimientos de auditoria de Sunat Tacna y la sostenibilidad económica de los sujetos pasivos fiscalizados”, Tesis para optar el Título profesional de abogado. Facultad de Derecho de la Universidad Privada de Tacna.
- . ZOLEZZI MOLLER, Armando. (En línea). El procedimiento tributario en el Perú: La controversia tributaria. Revista Nro. 19. Diciembre. Año 1990. II Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Tema: Procedimientos Tributarios en el Perú. Instituto Peruano de Derecho Tributario. Lima Perú. p. 8. Disponible en <http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev19_AZM.pdf>

ANEXOS

ANEXO N° 01: CUESTIONARIO**CUESTIONARIO****SOBRE LA INADMISIBILIDAD DE MEDIOS PROBATORIOS
LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE RECLAMACIÓN
TRAMITADOS POR SUNAT-TACNA**

En el procedimiento (contencioso tributario) de reclamación proveniente de una fiscalización, el Código Tributario (art. 141°) ha limitado la posibilidad de ofrecer medios probatorios cuando han sido requeridos en la fiscalización y no hubiesen sido presentados y/o exhibidos en esa etapa, por lo que ya no son admitidos durante la reclamación. Esta limitación constituiría una vulneración al derecho a probar, al debido procedimiento, al principio de verdad material (que implica que se resuelva sobre la realidad y no solo la formalidad) de los administrados para ofrecer pruebas a fin de obtener una decisión motivada.

INSTRUCCIONES

La encuesta es totalmente anónima. Se pretende investigar los efectos de la limitación establecida por el Código Tributario para la presentación de medios probatorios en la reclamación (art.141) cuando estos no fueron presentados en la fiscalización.

Primero ubique dentro de las empresas que Usted asesora, UNA EMPRESA COMERCIAL O DE SERVICIOS que haya sido fiscalizada y cuyo resultado (resoluciones de determinación y/o multa) haya sido reclamado ofreciendo medios probatorios y en la resolución que resuelve dicha reclamación la Sunat no hubiese considerado estos medios probatorios presentados y que no fueron ofrecidos en la etapa de fiscalización. Esta empresa puede estar activa o inactiva.

Llene el cuestionario con la información de ESA EMPRESA marcando con una **X** en la alternativa correspondiente.

Fecha: ____/____/____

- 1.- Magnitud de empresa:
a) Gran Empresa

- b) Mediana Empresa
- c) Pequeña Empresa
- d) Microempresa

2.- Tipo de Contribuyente:

- a) Persona Natural
- b) Persona Jurídica

3.- Año que se inició la fiscalización (auditoría) que originó la reclamación:

- a) 2012
- b) 2013
- c) 2014
- d) 2015

4.- El considerar como medios probatorios solo a “documentos, la pericia y la inspección” por el Código Tributario (art.125º) **es muy restrictivo** al no permitir OTROS medios probatorios que pudieran probar la situación (realidad) jurídica contable tributaria del contribuyente.

- a) Totalmente de acuerdo
- b) De acuerdo
- c) No precisa
- d) En desacuerdo
- e) Totalmente en desacuerdo

5.- La limitación normativa al ofrecimiento de medios probatorios a “documentos, la pericia y la inspección” procura que solo se presenten medios probatorios idóneos.

- a) Totalmente en desacuerdo
- b) En desacuerdo
- c) No precisa
- d) De acuerdo
- e) Totalmente de acuerdo

6.- Los medios probatorios (documentos, la pericia y la inspección) que establece el Código Tributario son suficientes para acreditar la situación de los contribuyentes en los procedimientos tributarios.

- a) Totalmente de acuerdo
- b) De acuerdo
- c) No precisa
- d) En desacuerdo
- e) Totalmente en desacuerdo

7.- La limitación del Código Tributario para la presentación de medios probatorios a la etapa de fiscalización vulnera el principio de verdad material al imposibilitar su presentación en la etapa de reclamación.

- a) Totalmente en desacuerdo
- b) En desacuerdo
- c) No precisa
- d) De acuerdo
- e) Totalmente de acuerdo

8.- **En el caso de la empresa:** La no admisión de medios probatorios en la reclamación del contribuyente y que no se presentaron en la etapa de fiscalización no permitió probar su situación.

- a) Totalmente en desacuerdo
- b) En desacuerdo
- c) No precisa
- d) De acuerdo
- e) Totalmente de acuerdo

09.- **En el caso de la empresa:** La administración tributaria valoró en forma adecuada los medios probatorios ofrecidos en la etapa de **fiscalización**.

- a) Totalmente de acuerdo
- b) De acuerdo
- c) No precisa
- d) En desacuerdo
- e) Totalmente en desacuerdo

10.- **En el caso de la empresa:** La administración tributaria valoró en forma adecuada los medios probatorios ofrecidos en la etapa de **reclamación** no habiendo sido requeridos en la etapa de fiscalización.

- a) Totalmente en desacuerdo
- b) En desacuerdo
- c) No precisa
- d) De acuerdo
- e) Totalmente de acuerdo

11.- **En el caso de la empresa:** Se respetaron sus otros derechos como contribuyente en los procedimientos administrativos tributarios de fiscalización.-

- a) Totalmente de acuerdo
- b) De acuerdo

- c) No precisa
- d) En desacuerdo
- e) Totalmente en desacuerdo

12.- **En el caso de la empresa:** Se vulneró el principio de verdad material al no admitir ni valorársele los medios probatorios en el procedimiento de reclamación.

- a) Totalmente de acuerdo
- b) De acuerdo
- c) No precisa
- d) En desacuerdo
- e) Totalmente en desacuerdo

13. **En el caso de la empresa:** El contribuyente ha sido objeto de vulneración del derecho a probar al no admitir ni valorársele los medios probatorios aportados en el procedimiento de reclamación.

- a) Totalmente en desacuerdo
- b) En desacuerdo
- c) No precisa
- d) De acuerdo
- e) Totalmente de acuerdo

14. **En el caso de la empresa:**La limitación al ofrecimiento como medios probatorios en la reclamación y que no se presentaron en la etapa de fiscalización fue una medida lesiva a la economía de la empresa.-

- a) Totalmente en desacuerdo
- b) En desacuerdo
- c) No precisa
- d) De acuerdo
- e) Totalmente de acuerdo

15.- **En el caso de la empresa:**¿Qué impacto tuvo que no se admitieran los medios probatorios respecto a la continuación de las actividades de la empresa?

- a) Prosiguió en actividad normalmente.
- b) Prosiguió sus actividades, pero disminuyeron.
- c) Suspendió sus actividades.

GRACIAS POR SU COLABORACION



“Decenio de las Personas con Discapacidad en el Perú”
“Año de la consolidación del Mar de Grau”

OFICIO N.º 0979-2016-SUNAT/6L0500

Tacna, 16 de noviembre de 2016

Señor
RENZO YUFRA PERALTA
Coordinador de Unidad de Investigación
Facultad de Derecho y Ciencias Políticas
Universidad Privada de Tacna
RUC N.º 20119917698
Pago Capanique S/N, Tacna
Pocollay.-

Referencia: Expediente N.º 000-TI0033-2019-00645540-9
Oficio N.º 079-2016-UPT/CIFADE

De mi consideración:

Me dirijo a usted en atención al documento de la referencia; al respecto señalar que la SUNAT **no está obligada** de crear o producir información específica con la que no cuente o no tenga obligación de contar al momento de efectuarse el pedido; es decir, no estamos obligados a producir información distinta o adicional a la ya existente.

Sin perjuicio de lo señalado, remitimos el Anexo N.º 01 en un (01) folio, con la información solicitada para los fines señalados en su escrito.

Sin otro particular, expresarle mis sentimientos de mayor consideración.

Atentamente,

ROLANDO ZUÑIGA DIAZ
Jefe de División de Servicios al Contribuyente (e)
Por: Paul Harold Gómez Cornejo Palza
INTENDENTE REGIONAL TACNA (e)

cc. archivo
Adjunto: 01 folio
RZD/lvb

ANEXO N.º 01

ITEM 1.- Número de Reclamos:

Periodo	Directorio	Total
2014	PRICO	131
	MEPECO	457

Periodo	Directorio	Total
2015	PRICO	187
	MEPECO	357

ITEM 2.- Expedientes Apelados:

Periodo	Directorio	Total
2014	PRICO	56
	MEPECO	130

Periodo	Directorio	Total
2015	PRICO	97
	MEPECO	153

ITEM 3.- Resultados de Reclamos:

Periodo	Motivo	Directorio	Total
2014	FUNDADOS	PRICO	37
	FUNDADOS	MEPECO	43
	INFUNDADOS	PRICO	72
	INFUNDADOS	MEPECO	195

Periodo	Motivo	Directorio	Total
2015	FUNDADOS	PRICO	24
	FUNDADOS	MEPECO	82
	INFUNDADOS	PRICO	120
	INFUNDADOS	MEPECO	193



ITEM 4.- Resultados de Reclamos:

El tiempo promedio de resolución de los expedientes de reclamación fue entre 4 y 5 meses.

Fuente: Rsirat - SUNAT

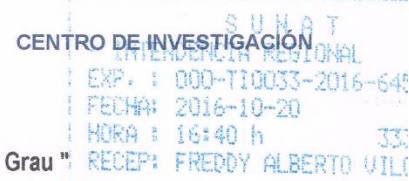
ANEXO N° 03: SOLICITUD DE INFORMACIÓN A SUNAT



"Sin fines de lucro"

UPT

FACULTAD DE DERECHO Y CIENCIAS POLITICAS



"Año de la Consolidación del Mar de Grau"

Tacna, 20 de Octubre del 2016.

OFICIO N°079-2016-UPT/CIFADE

SEÑOR: Intendente de la Intendencia Regional SUNAT - Tacna

ASUNTO: Solicito información sobre procesos contenciosos tributarios 2014-2015.

PRESENTE.-

Tengo el agrado de dirigirme a usted para saludarlo cordialmente y hacer de su conocimiento que el Centro de Investigación de la Facultad de Derecho y Ciencias Políticas de la Universidad Privada de Tacna – CI-FADE, dentro del Plan Operativo Institucional y en cumplimiento de sus funciones está cooperando en una investigación **"Incidencia de la No Admisión de los medios probatorios sobre el derecho a probar en los procedimientos contencioso tributarios, Tacna, años 2014 y 2015"**, por lo cual solicito la siguiente información:

- Número de procesos de reclamación del 2014 y 2015.
- Número de procesos de reclamación declarados fundados e infundados del 2014 y 2015.
- Número de procesos de reclamación que fueron apelados del 2014 y 2015.
- Tiempo de resolución de los procesos de reclamación del 2014 y 2015.

Estando seguro de su atención, es propicia la oportunidad para expresarle los sentimientos de nuestra especial consideración y estima personal.

Atentamente,

Renzo Yuffa Peralta
Coordinador de la
Unidad de Investigación

CI-FADE/ryp
Archivo.

ANEXO N° 04: AUTORIZACIÓN DEL COLEGIO DE CONTADORES DE TACNA



COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE TACNA

BASE LEGAL LEY N° 13253 D.S. N° 28 DEL 26-08-1960 LEY N° 28951

“Año de la Consolidación del Mar de Grau”

Tacna, 22 de Marzo de 2016

OFICIO N° 018 - 2016-D/CCPT

Señor:

RENZO YUFRA PERALTA

Coordinador

Centro de Investigación Capacitación, Cultural y Derechos Humanos

UNIVERSIDAD PRIVADA TACNA

Presente.-

Asunto: AUTORIZACION PARA ENCUESTA DE AGREMIADOS

Referencia: Oficio N° 010-2016-UPT/CIFADE

De mi consideración:

Tengo el agrado de dirigirme a usted, para saludarlo cordialmente a nombre del **COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS DE TACNA**, en atención al documento de la referencia, se ha procedido a autorizar y otorgar las facilidades necesarias para la aplicación de **ENCUESTAS A LOS AGREMIADOS** para el Proyecto “Incidencias de la No Admisión de los medios probatorios sobre el derecho a probar en los procedimientos contencioso tributarios tramitado por la SUNAT Tacna año 2014”, por lo que le comunicamos que nuestros próximos eventos programados son los días 23 y 30 de marzo del 2016 donde se dictarán las Conferencias de Tributarias en el horario de 07:00 pm – 08:30 pm en el Auditorio de nuestra Institución.

Sin otro particular, aprovecho la oportunidad para reiterarle los sentimientos de mi especial consideración y estima personal.

Atentamente,



COLEGIO DE CONTADORES
PÚBLICOS DE TACNA

CPC. CESAR MURILLO SALAS
DECANO

cc.archivo
CMS/mapch

ANEXO N° 05: MATRIZ DE CONSISTENCIA

TÍTULO “INADMISIBILIDAD DE LOS MEDIOS PROBATORIOS Y EL DERECHO A PROBAR DEL COMERCIANTE EN LOS PROCEDIMIENTOS CONTENCIOSOS TRIBUTARIOS DE SUNAT, TACNA, 2014 - 2015”

Problema Principal	Objetivo General	Hipótesis Principal	Variables e Indicadores
¿De qué manera las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios de Sunat, afectan los derechos procesales constitucionales y administrativos de los comerciantes, Tacna, 2014 – 2015?	Determinar de qué manera las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios de Sunat, posibilitan la vulneración de los derechos procesales constitucionales y administrativos de los comerciantes, Tacna, 2014 – 2015.	Las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios de Sunat, una vez que fueron requeridos y no presentados en la etapa de fiscalización, han posibilitado la vulneración del derecho fundamental a la prueba y el principio administrativo de verdad material de los comerciantes, en su calidad de contribuyentes, Tacna, 2014 - 2015.	<p>Variable Independiente Inadmisibilidad de los medios probatorios en los procedimientos contenciosos tributarios.</p> <p>Indicadores Art. 141 del Código Tributario, Decreto Supremo 133-2013-EF.</p> <p>Variables Dependientes . Derecho a probar de los comerciantes en su calidad de contribuyentes.</p>
P. Secundarios	O. Específicos	H. Específicas	. Principio de verdad material.
¿Cómo las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios afectan los derechos y/o principios procesales administrativos de los comerciantes, Tacna, 2014 – 2015?	Establecer la forma cómo las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios posibilitan la vulneración de los derechos procesales constitucionales de los comerciantes, Tacna, 2014 – 2015.	Las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios han posibilitado la vulneración del principio del debido proceso en su faz del derecho a la prueba de los comerciantes, en su calidad de contribuyentes, Tacna, 2014 - 2015.	<p>Indicadores . Art. 139.3 Constitución. Principios y derechos de la función jurisdiccional: La observancia del debido proceso: derecho a la prueba.</p>
¿Cómo las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios afectan los derechos y/o principios procesales administrativos de los comerciantes, Tacna, 2014 – 2015?	Determinar cómo las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios, al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios posibilitan la vulneración de los derechos y/o principios procesales administrativos de los comerciantes, Tacna, 2014 – 2015.	Las disposiciones del Código Tributario sobre medios probatorios al limitar su admisión en los procedimientos contenciosos tributarios han posibilitado la vulneración del principio de verdad material de los comerciantes, en su calidad de contribuyentes, Tacna, 2014 - 2015.	. Art. IV. LPAG Ley 27444 - Principio de Verdad Material.