

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ  
ESCUELA DE POSGRADO**



**PRUEBA Y TRIBUTO: UN ANÁLISIS CONSTITUCIONAL EN TORNO  
A LOS MEDIOS PROBATORIOS EXTEMPORÁNEOS EN EL  
PROCEDIMIENTO Y PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO**

**TRABAJO DE INVESTIGACIÓN PARA OPTAR EL GRADO  
ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN DERECHO TRIBUTARIO**

**AUTOR**

**LUCERO SAMY SUMARRIVA TRUJILLO**

**ASESOR**

**JUAN CARLOS DÍAZ COLCHADO**

**LIMA, PERÚ**

**ENERO, 2020**

## RESUMEN

En el ámbito del Derecho Tributario la determinación de la obligación tributaria es un aspecto trascendental, pues por su intermedio, el individuo puede contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo a su capacidad contributiva, mientras que el Estado puede recaudar recursos tributarios que constituyen una de sus principales fuentes de financiamiento. Empero, la determinación de la obligación tributaria, es un proceso que puede resultar complejo, pues en razón de que en nuestro país tenemos un sistema de autodeterminación, el administrado es quien determina la obligación tributaria que le corresponde, que al ser posteriormente materia de fiscalización o revisión por parte de la Administración Tributaria, pueden surgir una serie de controversias que tienen como uno de sus aspectos más importantes y a su vez problemáticos, el sustento probatorio de las obligaciones tributarias, y más concretamente la oportunidad en la cual deben ser presentados los mismos.

Pues bien, cuando tales medios probatorios no son presentados oportunamente, precluye la facultad de que sean admitidos, y consiguientemente no pueden ser valorados, tanto por la Administración Tributaria como por el Tribunal Fiscal, conforme a las reglas de preclusión procesal que el legislador ha previsto en los artículos 125°, 141° y 148° del Texto Único Ordenado del Código Tributario; salvo que el administrado se encuentre en alguno de los supuestos de excepción que tales normas han contemplado. Y como producto de esta situación, los administrados acuden al Poder Judicial, para cuestionar las decisiones asumidas por los órganos administrativos antes mencionados, respecto a la denegatoria de admisión de medios probatorios extemporáneos sin que medie alguno de los supuestos de excepción.

Así las cosas, de la revisión de las decisiones adoptadas por el órgano jurisdiccional, se advierte que una de las líneas de interpretación es la admisión de medios probatorios extemporáneos sin el cumplimiento de alguno de los supuestos de excepción, principalmente, con el argumento de que se estaría vulnerando el derecho a probar de los administrados, y de esta manera se deja de lado las reglas de preclusión procesal previstas en el ordenamiento tributario así como aquellas previstas en el artículo 30° del Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27584, Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo; todo ello, partiría de una interpretación que tiene como fundamento la prevalencia de derechos constitucionalmente protegidos.

Sin embargo, las reglas de preclusión procesal recogidas, tanto en los procedimientos como en el proceso contencioso tributario, tienen como sustento al principio constitucional de seguridad jurídica que a su vez permite la vigencia del sistema jurídico y del Derecho en sí mismo. En ese sentido, es menester efectuar un análisis desde la perspectiva constitucional, para evaluar la colisión entre el derecho a probar y las reglas de preclusión procesal; para tal fin, se aplicará el principio de proporcionalidad planteado por Robert Alexy, entendiendo al derecho a probar bajo la lógica de los principios (pues es un derecho que admite restricciones) y a las reglas de preclusión procesal, bajo el sustento del principio constitucional de seguridad jurídica. De esta manera, se permitirá establecer la constitucionalidad de las restricciones del derecho a probar en el ámbito del Derecho Procesal Tributario, y se podrá analizar las líneas jurisprudenciales adoptadas en las sentencias emitidas por los órganos jurisdiccionales sobre la admisión de medios probatorios extemporáneos.



## ÍNDICE

RESUMEN.....	1
ÍNDICE .....	3
INTRODUCCIÓN.....	6
<b>CAPÍTULO I: ESTADO DEL ARTE.....</b>	<b>11</b>
1.1 EL DEBIDO PROCESO, EL DEBIDO PROCEDIMIENTO Y EL DERECHO A PROBAR: ASPECTOS CONCEPTUALES .....	11
1.1.1 UNA APROXIMACIÓN AL <i>DUE PROCESS OF LAW</i> O DEBIDO PROCESO COMO DERECHO FUNDAMENTAL.....	12
1.1.2 EL DEBIDO PROCEDIMIENTO: DEL DERECHO PROCESAL AL DERECHO ADMINISTRATIVO .....	13
1.1.3 EL DERECHO A PROBAR: ENTRE SU PROTECCIÓN Y LAS RESTRICCIONES A SU EJERCICIO .....	15
1.1.3.1 EL DERECHO A PROBAR ENTENDIDO COMO PRINCIPIO.....	16
1.2 EL DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO Y EL DERECHO A PROBAR: EL TRIBUTO COMO ELEMENTO DE DIFERENCIACIÓN RESPECTO DEL MARCO PROCESAL GENERAL.....	18
1.3 LA PRECLUSIÓN PROBATORIA EN EL DERECHO TRIBUTARIO: UNA APROXIMACIÓN A SU FUNDAMENTACIÓN.....	20
1.3.1 LA PRECLUSIÓN: CUESTIÓN PREVIA SOBRE SU DETERMINACIÓN COMO PRINCIPIO O REGLA.....	21
1.3.2 LAS REGLAS DE PRECLUSIÓN EN EL PROCEDIMIENTO Y PROCESO CONTENCIOSO TRIBUTARIO.....	22
1.4 EL DERECHO A PROBAR Y LA PRECLUSIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA DESDE UNA PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL.....	25
1.4.1 EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD: ALCANCES EN EL DERECHO PROCESAL TRIBUTARIO .....	26
1.4.2 PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA: COMO SUSTENTO DE LAS REGLAS DE PRECLUSIÓN PROCESAL .....	28
1.5 APROXIMACIÓN A LA PONDERACIÓN DEL DERECHO A PROBAR FRENTE AL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA QUE SUSTENTA LAS REGLAS DE PRECLUSIÓN PROCESAL EN MATERIA PROBATORIA .....	30

1.6 EL «DERECHO A PROBAR» Y «LA PRECLUSIÓN EN MATERIA PROBATORIA» EN SENTENCIAS DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL .....	31
<b>CAPÍTULO II: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN .....</b>	<b>36</b>
2.1 INTERPRETACIÓN JURISDICCIONAL Y ADMINISTRATIVA: REVISIÓN DEL CRITERIO RELATIVO A LA ADMISIÓN DE MEDIOS PROBATORIOS EXTEMPORÁNEOS .....	36
2.2 APROXIMACIÓN A LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL Y EL PODER JUDICIAL.....	39
2.3 DESCRIPCIÓN Y ANÁLISIS DE RESOLUCIONES EMITIDAS POR EL TRIBUNAL FISCAL .....	40
RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N.º 04971-1-2016.....	41
RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N.º 00423-3-2016.....	42
RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N.º 01556-2-2016.....	43
RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N.º 01177-2-2017.....	44
RESOLUCIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL N.º 06291-1-2018.....	45
2.3.1 ANÁLISIS DE RESOLUCIONES EMITIDAS POR EL TRIBUNAL FISCAL..	46
2.4 DESCRIPCIÓN Y ANÁLISIS DE RESOLUCIONES EMITIDAS POR EL PODER JUDICIAL EN SEGUNDA INSTANCIA: SALAS SUPERIORES .....	48
EXPEDIENTE: N.º 04441-2015 .....	49
EXPEDIENTE: N.º 11134-2016 .....	50
EXPEDIENTE: N.º 3025-2017 .....	51
EXPEDIENTE: N.º 10415-2013 .....	52
EXPEDIENTE: N.º 13096-2017 .....	54
2.5 ANÁLISIS DE RESOLUCIONES EMITIDAS POR EL PODER JUDICIAL EN SEGUNDA INSTANCIA: SALAS SUPERIORES .....	55
<b>CAPÍTULO III: DISCUSIÓN.....</b>	<b>57</b>
3.1 LAS LÍNEAS JURISPRUDENCIALES VINCULADAS A LAS REGLAS DE PRECLUSIÓN PROCESAL EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO .....	58
3.2 LA INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL VINCULADA A LAS REGLAS DE PRECLUSIÓN PROCESAL EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO .....	61
3.3 LA SEGURIDAD JURÍDICA COMO JUSTIFICACIÓN DE LAS REGLAS DE PRECLUSIÓN PROCESAL EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO .....	63

3.4 EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD: ANÁLISIS ENTRE EL DERECHO A PROBAR VS EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO DESDE UNA PERSPECTIVA CONSTITUCIONAL .....	65
CONCLUSIONES .....	70
BIBLIOGRAFÍA.....	71



## INTRODUCCIÓN

Durante el procedimiento de fiscalización el administrado puede aportar los medios de prueba que respalden el acto o declaración de la obligación tributaria que ha efectuado, pues como bien expone Taruffo (2008), la utilidad de la prueba recae en que coadyuva en el establecimiento de la verdad de hechos que son importantes para adoptar una determinada decisión (p. 89). Y en efecto, en el ámbito tributario, una vez cerrados los requerimientos previamente notificados al administrado, se culmina el procedimiento de fiscalización con la emisión de valores que, de ser el caso, se sustentan en la valoración de medios de prueba y que a su vez pueden ser impugnados.

En las etapas recursivas —tanto de reclamación como de apelación reguladas en los artículos 141° y 148° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, respectivamente— el legislador ha previsto salvedades para el aporte de medios probatorios extemporáneos, con la finalidad de resguardar derechos constitucionales propios de un Estado constitucional de Derecho, y en particular, del derecho a probar. Sin embargo, para que un sujeto pueda encontrarse bajo el alcance de alguna de estas consideraciones, es preciso el cumplimiento de alguno de los supuestos que contemplan dichos artículos como, por ejemplo, que «pruebe que la omisión no se presentó por su causa», previsto en el artículo 141° del citado cuerpo legal.

Así también, cuando una de las partes que conforma el procedimiento contencioso administrativo, decide someter a control [entiéndase aquel ejercido por el Poder Judicial] las actuaciones del órgano administrativo, el legislador ha hecho lo propio en el artículo 30° del Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27584, «Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo» aprobado por Decreto Supremo N.° 011-2019-JUS, pues se ha previsto la posible admisión de medios probatorios extemporáneos en caso acontezca alguno de los dos supuestos regulados en su texto (que se hallan bajo los mismos términos en el artículo 31° del anterior texto de la citada ley aprobado por Decreto Supremo N.° 013-2008-JUS); siendo uno de ellos: «cuando estén referidos a hechos ocurridos con posterioridad al inicio del proceso». Cabe resaltar, que dicha norma también contiene una regulación expresa que indica que el proceso contencioso administrativo encuentra sus límites a la actividad probatoria en aquellas actuaciones acaecidas en el procedimiento administrativo, pues como ya se ha mencionado líneas arriba, su finalidad es el control de actuaciones producidas en dicho ámbito.

En dicho sentido, las excepciones previamente expuestas no amparan una actuación irrestricta o incondicional cuando se trata del aporte de medios probatorios extemporáneos, sino más bien, contienen supuestos que deben cumplirse de manera preliminar a su admisión; pues en ambos casos, tanto a nivel administrativo como judicial, se aprecian reglas de preclusión procesal que tienen como subyacente el principio de seguridad jurídica.

Cabe señalar que, respecto a la admisión de medios probatorios extemporáneos, en todos los pronunciamientos del Tribunal Fiscal se aplican las disposiciones del Texto Único Ordenado del Código Tributario, por lo que al no ajustarse dichos medios de prueba extemporáneos a los supuestos del citado Código son rechazados [en dicho sentido puede revisarse las resoluciones del Tribunal Fiscal números 01556-2-2016, 00423-3-2016, 04971-1-2016, 01177-2-2017, 06291-1-2018, entre otras, que fueron seleccionadas de manera aleatoria del portal web del Tribunal Fiscal, teniendo en consideración como criterios de búsqueda el año de la resolución y los términos “medios probatorios extemporáneos”].

Mientras tanto, en la práctica se observa que los administrados se oponen al cumplimiento de dicho orden procedimental, ya que arguyen la vulneración de una serie de derechos y principios que al no ser amparados por el Tribunal Fiscal, son llevados a instancia judicial a fin de que los medios probatorios extemporáneos, se tomen en consideración y hasta se presentan nuevos elementos de prueba que el órgano administrativo no tuvo siquiera la posibilidad de conocer, y peor aún, se pretende que se admitan sin el cumplimiento de condición alguna, pese a que estas últimas se encuentran ya reguladas tanto por el Texto Único Ordenado del Código Tributario como por el Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584.

Sobre esto último, podemos citar los argumentos de la parte demandante descritos en la sentencia recaída en el expediente número 3025-2017, emitida por la Sexta Sala especializada en lo contencioso administrativo con sub especialidad en temas tributarios y aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, en los que se hace alusión a la vulneración del derecho de la demandante a una tutela jurisdiccional efectiva y por tanto a su derecho de defensa; o aquellos sustentados en el caso recaído en la sentencia número 4192-2010, emitida por el mismo órgano judicial, donde entre otros, se aducía la vulneración del debido procedimiento administrativo al haberse afectado el derecho de probar de la recurrente, en virtud de falta de valoración de documentos presentados en la etapa de apelación.

Consecuentemente, el órgano jurisdiccional ha venido emitiendo sentencias que, en oposición a pronunciamientos derivados de instancia administrativa, amparan la admisión de medios probatorios extemporáneos que terminan soslayando las reglas de preclusión procesal sustentadas por el principio de seguridad jurídica, y cuya actuación se respalda en que el proceso contencioso administrativo se concibe como uno de plena jurisdicción.

Bajo esos alcances, si bien el órgano jurisdiccional debe velar por el respeto de los derechos constitucionalmente protegidos de los administrados dentro del proceso contencioso administrativo tributario, de la revisión normativa previamente explicada, también es posible aseverar que el ordenamiento jurídico tributario tiene regulaciones que permiten ejercer [y garantizan] el derecho a probar a lo largo del procedimiento contencioso administrativo. Por lo tanto, corresponde analizar el siguiente problema de investigación, ¿en qué medida la restricción de presentación de medios probatorios fuera de los plazos previamente establecidos en los artículos 75°, 125°, 141° y 148° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, vulneran el derecho a probar de los administrados?

No obstante, es pertinente expresar que en concordancia con Duran, el Derecho Tributario se rige por una dinámica procedimental con particularidades propias que cuentan con respaldo constitucional y cuyo núcleo es el tributo; ergo, el Código Tributario recoge principios y procedimientos que se producen como consecuencia de relaciones jurídicas que se derivan —valga la redundancia— del tributo. Por consiguiente, dichos procedimientos son completamente diferentes a las interacciones que se producen entre los ciudadanos y administraciones públicas distintas a la Administración Tributaria (2011, p. 236). Es evidente entonces, que el control efectuado por el Poder Judicial, en principio, tiene que tener en consideración aquellos principios que subyacen al procedimiento previsto en el Código Tributario [pues es un procedimiento especial], y permitir la aplicación supletoria del Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27444 aprobada por Decreto Supremo N.° 004-2019-JUS, siempre que se encuentre en armonía con aquellos, es decir, en cuanto sea pertinente.

Una aplicación en sentido contrario al que se viene esbozando, genera la concesión de facultades que ampara el incumplimiento de obligaciones previamente establecidas y la discrecionalidad en el aporte probatorio por parte del administrado. Y como efecto, no se permite la correcta determinación de la obligación tributaria de manera oportuna y con ello a su vez el Estado deja de percibir los recursos necesarios para el cumplimiento

de sus fines, siendo una de sus causas, como se observará en el presente trabajo, una carencia de razonabilidad en la aplicación de la ponderación de principios.

Ante esta situación, el análisis del derecho a probar y las reglas de preclusión procesal sustentadas por el principio de seguridad jurídica desde una perspectiva constitucional podría permitir que los operadores jurídicos puedan resolver las posibles colisiones conforme a un procedimiento racional y justificado. En ese orden de ideas, dicha perspectiva implica la aplicación del llamado “principio de proporcionalidad” que según Alexy recoge tres subprincipios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, siendo los dos primeros la expresión de mandatos de optimización referido a posibilidades fácticas, mientras sobre la proporcionalidad en sentido estricto, señala que es la optimización de las posibilidades jurídicas y que supone una correspondencia entre el grado de no satisfacción de uno de los principios y la importancia de la satisfacción del otro (2008, p. 15). Así pues, es importante que las decisiones puedan estar dotadas de una justificación constitucional para lograr un adecuado equilibrio cuando existen derechos fundamentales o principios constitucionales superpuestos.

Dentro de ese marco de ideas, el presente trabajo examinará los alcances de las reglas de preclusión procesal en relación con el derecho a probar desde una perspectiva constitucional, dentro del ordenamiento jurídico tributario; para tal fin, se analizarán las reglas de preclusión procesal en el ordenamiento tributario a partir de los principios constitucionales que las respaldan y se revisará el concepto y contenido de la prueba como derecho constitucional en el ámbito tributario entendido desde la lógica de los principios; no sin antes evaluar los criterios vertidos en las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial en relación a la admisión de medios probatorios extemporáneos regulados tanto en el Texto Único Ordenado del Código Tributario y en el Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584.

En ese sentido, se efectuará un análisis de las sentencias emitidas por las Salas especializadas en lo Contencioso Administrativo con subespecialidad en temas tributarios y aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima; siendo así, estas resoluciones, que recaen tanto en el ámbito administrativo como judicial, nos permitirán efectuar un análisis jurídico-comparativo completo sobre posibles virtudes y falencias en cuanto al aporte de medios de prueba extemporáneos dentro del ordenamiento jurídico, con especial incidencia en el ámbito tributario.

Finalmente, se tomará en cuenta el principio de proporcionalidad —y el test de ponderación que forma parte del mismo— como método de investigación, pues permitirá

sostener la justificación de la intervención del derecho a probar de los administrados por parte de las diferentes reglas de preclusión procesal que regulan la actuación probatoria recogidas tanto en el Texto Único Ordenado del Código Tributario a nivel administrativo, como en el Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, en el ámbito del proceso contencioso administrativo, y cuya justificación, es el principio de seguridad jurídica. Por tales consideraciones, el contenido del presente trabajo intenta constituir una herramienta para los operadores jurídicos en general, que permita entender los fundamentos constitucionales de la restricción de la admisión de medios probatorios extemporáneos que fluyen del ordenamiento jurídico tributario.



## CAPÍTULO I: ESTADO DEL ARTE

### 1.1 El debido proceso, el debido procedimiento y el derecho a probar: aspectos conceptuales

Los principios y los derechos constitucionales siempre han sido materia de extensos y poco pacíficos debates cuando presentan restricciones, pues en virtud de la compleja y variada casuística, es posible dotar de contenido a los mismos recogiendo lineamientos de diferentes ramas del Derecho que en muchas oportunidades no se encuentran en la misma línea. No obstante, todas las normas que convergen en nuestro sistema jurídico tienen como elemento en común que presuponen el necesario respeto de la Constitución. Dentro de ese marco de ideas, el debido proceso desempeña un rol trascendental cuando un ciudadano se encuentra frente a un proceso o un procedimiento, porque en buena cuenta, es un principio fundamental.

Como contenido del principio del debido proceso, se encuentra el derecho a probar que constituye uno de los pilares en la defensa de los intereses de los ciudadanos, ya que permite construir la verdad dentro de un proceso o de un procedimiento, tal como ocurre en el ámbito tributario, cuando se sustenta la determinación de la obligación tributaria efectuada por el administrado. Sin embargo, el derecho a probar no es de carácter absoluto, pues su existencia debe hallarse en armonía con otros bienes constitucionalmente protegidos; por ende, es preciso evaluar si las restricciones que afectan el derecho a probar tienen una justificación que permita sostener su validez constitucional.

Tal es el caso de las restricciones del derecho a probar que se recogen en el ordenamiento tributario, es decir la reglas de preclusión procesal, cuya existencia en muchas oportunidades ha sido sostenida bajo el argumento de que constituye una legítima limitación o restricción, puesto que, caso contrario como bien expone Del Padre, si no intervinieran normas que pongan restricciones a los procedimientos tributarios que tienen como objetivo la búsqueda de la verdad, estos nunca tendrían fin (2012, pp. 242-243), y por lo tanto, no cabría la posibilidad de establecer la determinación de las obligaciones tributarias, que en consecuencia, tendría una incidencia negativa en la recaudación de los ingresos que el Estado requiere para el cumplimiento de los fines que la Constitución le ha encomendado.

Por ende, el derecho a probar se encuentra en contraposición con las reglas de preclusión procesal previstas en el ámbito del Derecho Tributario, que en atención a las diversas ramas del Derecho que confluyen cuando se desencadena un procedimiento o

proceso contencioso tributario, puede resultar difícil establecer un consenso respecto a la legitimidad de la restricción del derecho a probar pues, en su caso, las reglas de preclusión procesal tienen a su vez como subyacentes a los principios de legalidad y seguridad jurídica. En ese sentido, es importante someter las posibles colisiones que puedan manifestarse en cada caso en concreto, ante un mecanismo adecuado que permita resolver dicha incompatibilidad principista, en todos los casos, bajo los lineamientos que nos brinda la perspectiva constitucional.

### **1.1.1 Una aproximación al *due process of law* o debido proceso como derecho fundamental**

En relación con nuestro ordenamiento jurídico, el antecedente más remoto del *due process of law* se ubica en las enmiendas V y XVI de la Constitución de los Estados Unidos de América, aprobadas en 1791 y 1868 respectivamente, y como es natural tuvo gran influencia en la legislación constitucional de los países de Latinoamérica. En nuestro caso, no se encuentra una referencia expresa al mismo como un derecho fundamental, sino que es uno de los principios conformantes de los denominados, «Principios de la Administración de Justicia», que se encuentran recogidos en el artículo 139° perteneciente al Capítulo VII, de la Constitución Política de 1993 —cuyo defecto también se encontraba en la Constitución Política de 1979, pues en su artículo 233° se recogían algunos elementos del debido proceso con el nombre de «Garantías de la Administración de Justicia»—, sin perjuicio de ello su carácter de derecho constitucionalmente protegido es ampliamente recogido tanto en doctrina como en reiterada jurisprudencia, además de fluir de la interpretación conjunta del texto constitucional.

Ahora bien, como indica Hernández (2010, p. 70) sobre el debido proceso se desprende una doble naturaleza, pues por un lado, constituye una garantía constitucional de carácter procesal, que se aprecia, como bien señala Bustamante, como un mecanismo para la protección de la efectiva realización de los derechos y del ordenamiento jurídico en general (2001, pp. 223-224); y por otro lado, es un derecho constitucional, pues permite la vigencia de la dignidad humana y es el medio a través del cual es posible vislumbrar la justicia en un proceso o procedimiento. Esto último, es compartido por De Bernardis (1995, p. 412) y Quiroga (1987, p. 112) quienes reconocen que el debido proceso es un derecho humano fundamental. Agrega De Bernardis (1995, pp. 413-414) que tal derecho es aplicable de manera transversal en cualquier proceso o procedimiento sin importar su trascendencia económica, asimismo ninguna autoridad

puede prescindir del mismo porque todos están vinculados a dicho derecho, y su vigencia permite oponer acciones de garantía constitucional para privilegiar su protección. Igualmente, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el caso Tribunal Constitucional Vs. Perú, ha señalado en el fundamento 71 que cualquier autoridad, ya sea administrativa, legislativa o judicial, cuando a través de sus resoluciones determine derechos y obligaciones, tiene la obligación de observar el debido proceso previsto en el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos (Corte Interamericana de Derechos Humanos, Sentencia de 31 de enero de 2001, Fondo, Reparaciones y Costas).

En virtud a esa doble naturaleza, como señala Hoyos (1996, p. 4), el debido proceso es un derecho fundamental de carácter instrumental, y un elemento esencial en cualquier ordenamiento jurídico; asimismo, corresponde anotar que una de sus vertientes es el derecho de defensa que contiene a su vez al derecho a probar. Según Taruffo, el derecho a presentar todos los medios de prueba relevantes constituye una garantía fundamental que forma parte de la esencia del derecho al debido proceso (2008, p. 56). Por consiguiente, es menester considerar el contenido constitucional al interior del derecho a probar, y no efectuar un análisis únicamente desde una perspectiva del positivismo jurídico procesal, bajo los lineamientos del ámbito administrativo o incluso tributario; en virtud de que, es necesaria una interpretación desde la Constitución hacia las normas que integran nuestro ordenamiento jurídico.

En ese mismo sentido, Huerta (1997, pp. 26-57) muestra que este derecho coadyuva a mantener la seguridad jurídica, así como la vigencia del Estado de Derecho, pues la Carta Magna constituye la base del sistema jurídico, y lo propio ocurre cuando se trata de la interpretación de una norma que recoge un derecho fundamental, donde, la labor interpretativa, deberá encontrarse en concordancia con las demás disposiciones que contempla la Constitución.

### **1.1.2 El debido procedimiento: del derecho procesal al derecho administrativo**

Ahora bien, Bustamante señala que del debido proceso se desprende un doble carácter en relación a los derechos fundamentales, por un lado, como un derecho subjetivo reclamable por cualquier sujeto y, por otro, un derecho objetivo que merece el respeto de todos en virtud de que subsume fines sociales y de justicia (2001, p. 236). Entonces, en razón de este doble carácter y al ser oponible frente al Estado, se colige que también alcanza a aquellos órganos administrativos —tales como a la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal— que termina trasuntándose como el «debido procedimiento

administrativo», pese a que en el texto constitucional se haga referencia únicamente al ámbito jurisdiccional, pues como indica Folco (2004, p. 68), el principio más importante del procedimiento administrativo así como de otros tipos de procedimientos donde se ejerce poder respecto de un individuo, es el debido proceso.

De la misma forma, los procedimientos administrativos desarrollados por todas las entidades de la Administración Pública se hallan regulados por el Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444. Tal dispositivo legal, contiene en su artículo IV del Título Preliminar, principios que sostienen el procedimiento administrativo, dentro de los que se encuentra el numeral 1.2 que recoge precisamente el «Principio del debido procedimiento».

En dicha disposición se señala expresamente que uno de los derechos y garantías del debido procedimiento administrativo constituye el derecho a «ofrecer y producir pruebas», no sin antes añadir que se rige bajo los principios del Derecho Administrativo y, en su segundo párrafo el legislador hace la precisión de que: «La regulación propia del Derecho Procesal es aplicable solo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo», es decir, una regla de supletoriedad.

Entonces, de acuerdo con Morón, en el ámbito del Derecho Procesal Administrativo se regulan los parámetros que disciplinan la actuación y exteriorización de voluntad por parte de la Administración Pública (1997, p. 54), pero evidentemente también se prevén presupuestos respecto a las actuaciones de los administrados y sus limitaciones. En otras palabras, debe entenderse como un marco general, a partir del cual se brindan una serie de lineamientos que también deben ser tomados en consideración en aquellos procedimientos administrativos especiales, como es el caso del procedimiento tributario, en cuanto sus disposiciones comunes y supletorias, siempre que aquellos sean compatibles con los últimos. Como bien expone De Bernardis (1995, p. 414) no puede existir procedimiento que prescinda de mínimos que demuestren el cumplimiento del derecho al debido proceso.

En ese contexto, si bien el «Derecho Procesal» y el «Derecho Administrativo» tienen aspectos no compartidos que deben observarse al momento de su aplicación; no obstante, el principio del debido proceso —y por dicha razón el derecho a probar como parte de su contenido esencial— no se encuentra dentro de los alcances de tal exclusión, ya que su aplicación es plena en el Derecho Administrativo, y es transversal a todo ámbito del derecho en general. Y así también lo entiende Carbajal (2010, p. 21) al señalar que, si bien existen limitaciones que estando debidamente justificadas pueden limitar ciertas garantías del debido proceso aplicable a administraciones públicas, no se

puede dejar de aplicar del todo pues tiene la calidad de fundamental, además, agrega que el equilibrio entre el poder de la autoridad administrativa en relación a los derechos de los particulares se encuentra vinculado con la aplicación del debido proceso.

### **1.1.3 El derecho a probar: entre su protección y las restricciones a su ejercicio**

En esta medida, resulta trascendental contar con un análisis del derecho a probar desde una perspectiva constitucional, y así también lo entiende Bustamante, cuando señala que el derecho a probar se puede definir como el derecho subjetivo ubicado en la vertiente de los derechos fundamentales, que es inherente a todo sujeto de derechos, que le otorga la facultad de usar todos los medios probatorios pertinentes y necesarios para sustentar los hechos que invoca para el resguardo de su derecho de defensa dentro de un proceso o procedimiento (2015, p. 69). Por su parte, el Tribunal Constitucional en distintas sentencias ha seguido esta orientación, como es el caso de la resolución emitida en el expediente número 01014-2007-PHC/TC, donde el máximo intérprete de la Constitución esgrime que el derecho a probar es un derecho fundamental, pero concomitantemente hace la precisión de que no tiene un carácter de absoluto, pues admite restricciones legítimas, como explicaremos más adelante.

Entonces, conviene indicar la definición de la prueba desde la perspectiva de la determinación de la verdad material de los hechos en el ámbito del proceso —cuya perspectiva es la que precisamente es materia de análisis— y siguiendo a Taruffo, viene a ser el conjunto de elementos, de procedimientos y de razonamientos por medio de los cuales la reconstrucción de los hechos de la causa es catalogada como verdadera (2008, p. 84). En igual sentido, Devis Echandía (1984, p. 12) expone la importancia de la prueba en el derecho y en el proceso, sosteniendo que sin la prueba los derechos subjetivos, que son oponibles tanto frente al Estado como ante las entidades públicas que se desprenden de éste, no serían sólidos y eficaces, deviniendo en simples apariencias.

De manera que, el debido proceso dentro del ámbito administrativo, tiene como uno de sus elementos más esenciales al derecho a probar, que constituye un derecho de los administrados de carácter instrumental que debería ser analizado desde una perspectiva constitucional teniendo en cuenta sus diversas implicancias, y que naturalmente no es ajeno al ámbito del Derecho Tributario.

En esa misma dirección, cuando Taruffo (2008, p. 84) indica que la prueba es la «verdadera reconstrucción de los hechos», es posible extrapolar tal consideración al ámbito del Derecho Tributario, pues en este caso los sujetos intentan sustentar por

medio de la prueba «los hechos reveladores de riqueza» que permitan establecer la «verdadera» determinación de la obligación tributaria del sujeto cuando están inmersos dentro de un proceso o de un procedimiento.

Cabe agregar que, la singular importancia que adquiere la prueba en materia tributaria reside en que constituye un elemento esencial en la determinación de la obligación tributaria, pues por un lado el sujeto pasivo exige que la cesión parcial de sus recursos se efectúe de acuerdo a su capacidad contributiva —que fue definida por el Tribunal constitucional como, un principio implícito de carácter tributario que tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a la imposición, configurando así, el presupuesto que legitima el establecimiento de tributos (Tribunal Constitucional, STC N.º 00053-2004-PI/TC, 2005)— y, por otro lado, el Estado requiere de tales recursos para el sostenimiento de los gastos públicos.

En ese marco de ideas, existe una relación del ciudadano con la Administración Tributaria —poco pacífica en muchas oportunidades— que puede involucrar la limitación de derechos en los diferentes procedimientos y procesos, como el derecho a probar. Dentro de tales restricciones, podemos ubicar la existencia de reglas de preclusión procesal en cuanto al aporte de medios probatorios extemporáneos, que en etapa de fiscalización se ubican en el artículo 75º del Código Tributario, durante los procedimientos contenciosos tributarios en los artículos 125º, 141º y 148º del mismo cuerpo legal, y finalmente en el proceso contencioso administrativo en el artículo 29º y 30º del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584. En este aspecto, si bien las referidas restricciones tienen como soporte la consecución de fines constitucionalmente valiosos para el Estado; empero, es importante no dejar lado el revestimiento constitucional del derecho a probar en el ámbito del Derecho Tributario. Por lo que, es menester analizar si tales restricciones, plasmadas en la mayoría de los casos en normas procedimentales, se encuentran debidamente justificadas.

#### **1.1.3.1 El derecho a probar entendido como principio**

Una cuestión previa a tratar es que el análisis del presente trabajo parte de la perspectiva del derecho a probar como derecho fundamental interpretado como principio, pues es bajo esa concepción que se admiten restricciones a los derechos; ya que se parte de la lógica de que los derechos fundamentales no son absolutos; de tal forma que, el derecho a probar debe ser entendido bajo la lógica de los principios, pues su realización puede ser graduada.

Esto último tiene origen en las denominadas “teorías de las restricciones”, que a su vez se bifurcan en teoría externa y teoría interna de los derechos subjetivos. Para Alexy (2008, pp. 240-241) la teoría externa implica que no existe una relación entre el concepto de derecho respecto de las restricciones, sino que postula que dicha relación existe porque el derecho tiene la necesidad de hallar compatibilidad entre derechos de individuos, derechos individuales así como bienes colectivos; mientras que respecto de la teoría interna, el autor deja de lado la existencia de derechos y restricciones, sino únicamente a la existencia de un derecho con un determinado contenido, por tanto, reemplaza las restricciones por límites, y plantea que esos límites se entienden como restricciones inmanentes, por ende, la discusión no se centra en determinar si un derecho debe ser limitado o no, sino de cuál es contenido que se le atribuye.

Ahora bien, la adopción de una u otra teoría tiene como punto de partida, cómo se consideran las normas de derecho fundamental como: reglas o principios, así como las posiciones de los derechos fundamentales, como posiciones definitivas o *prima facie*. Respecto de las primeras entiende Alexy que en ese caso no se podrían restringir las posiciones del derecho fundamental, no obstante, si cabría la posibilidad respecto de los bienes protegidos de derecho fundamental; mientras que respecto de la posición *prima facie* si se admiten restricciones pero dentro del ámbito de lo constitucionalmente permitido (2008, pp. 242-243). En ese sentido, teniendo en cuenta la acepción del derecho fundamental a la prueba como principio, es pertinente entender que la restricción normativa que lo afecta debe contar con un respaldo constitucional, que es concordante con la teoría antes expuesta.

Así también concuerda Borowski (2000, p. 40) cuando indica que un derecho garantizado mediante principios constituye un derecho limitable, y por tanto las normas que restringen la realización de un principio son restricciones a dicho principio. Por ende, para analizar tales restricciones se debe partir de la distinción entre reglas y principios, pues las normas que restringen el derecho a probar pueden recaer en alguna de esas categorías, que para efectos del presente trabajo constituye la evaluación de la restricción del derecho a probar mediante las reglas de preclusión procesal sustentadas por el principio de seguridad jurídica, bajo los alcances del principio de proporcionalidad., cuyo análisis se efectuará en el Capítulo III del presente trabajo.

## **1.2 El derecho procesal tributario y el derecho a probar: el tributo como elemento de diferenciación respecto del marco procesal general**

En el Derecho Tributario fluyen procedimientos que se encuentran vinculados a aquellas relaciones jurídicas que se derivan del «tributo». Y es por ello que no coincidimos con Villegas cuando sostiene que el Derecho Procesal Tributario es en estricto Derecho Procesal (1980, p. 450), ya que dichas cuestiones procesales deberían mirarse desde el tributo, y no en sentido contrario. Por otro lado, no se intenta plantear la autonomía del Derecho Procesal Tributario, sino que en armonía con lo esbozado por Giuliani, se ubique dentro del Derecho Tributario, en virtud de la concepción orgánica e indivisible de la materia tributaria (2000, p. 800), que también es acogida por García Vizcaíno (1996, p. 63) seguida por Folco (2004, p. 60), cuando reconoce la singularidad de la materia tributaria y su influencia dentro del proceso tributario (1996, p. 63). En ese entender la ubicación del Derecho Procesal Tributario dentro del Derecho Tributario, conlleva a la exigencia de que la aplicación de los principios del Derecho Procesal y del Derecho Administrativo, deban reconocer, en principio, la singularidad de la materia que subyace en el Derecho Tributario.

Expuesta su ubicación, prosigue señalar que los procedimientos administrativos especiales previstos para la regulación de las relaciones jurídico-tributarias tienen como marco normativo al Código Tributario, y en especial al Libro III —ya que también se pueden encontrar procedimientos en leyes tributarias especiales—, que es de donde decantan la mayoría de procedimientos administrativos tributarios. Tales procedimientos, se distinguen entre ellos mismos en que en algunos casos se encuentran directamente vinculados con la determinación de la obligación tributaria y otros no; empero, es en los procedimientos contenciosos tributarios donde se advierte el eje más álgido —pero también más trascendental— del derecho a probar. Se considera así porque al ser un procedimiento administrativo especial se nutre de reglas tanto del Derecho Procesal como del Derecho Administrativo, entonces, su aplicación conjunta en muchas oportunidades no resulta tan armoniosa debido a que estos tres ámbitos del derecho se encuentran regidos por principios diferentes.

Sin embargo, muchos de los problemas que fluyen de esa aplicación conjunta tienen como subyacente, la falta de reconocimiento de la autonomía del Derecho Tributario, que al no ser «absoluta» y no contar con un marco normativo autosuficiente, requiere de acudir a otras ramas del Derecho, porque además forma parte de un sistema jurídico del que no puede apartarse ni oponerse. Por lo tanto, como ya se ha señalado, apelamos a la existencia de un «Derecho Procesal Tributario» que se desprende del Derecho

Tributario propiamente dicho en cuanto a su regulación en el ámbito procesal, pues tanto su interpretación como aplicación debe tener en consideración el tributo. En efecto, Villegas (2001, p. 163) señala que el derecho procesal tributario es una disciplina jurídica que regula las controversias que acaecen entre el fisco y los sujetos pasivos, y que comprende a su vez controversias que se derivan ante órganos administrativos resolutores, como ante el órgano jurisdiccional.

Por otro lado, resulta oportuno señalar que, dentro de nuestro marco normativo en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario se ha previsto de manera expresa la supletoriedad de la aplicación de normas distintas a las tributarias, que bien podría ser la solución a los conflictos entre la aplicación de normas durante procedimientos de fiscalización, procedimientos contenciosos tributarios y procesos contenciosos tributarios. No obstante, pese a ello se han ido suscitando conflictos de interpretación normativa que tienen como subyacentes principios que resguardan derechos y garantías diferentes, que requieren en su fase última —es decir cuando después de transcurrida la etapa administrativa, y se encuentran en la etapa judicial— de la ponderación de los mismos para hallar una solución al caso en concreto.

Así las cosas, para encontrar una posible solución a tales conflictos, como indica Duran, es importante tomar en cuenta el enfoque del análisis de la prueba en los procedimientos de fiscalización y contencioso tributario que contiene el Código Tributario desde la Constitución, para que se recojan tanto sus valores como principios y de esta manera se concrete en una garantía para los contribuyentes (2009, p. 10). En ese orden de ideas, resulta trascendental entender que las particularidades del Derecho Tributario — y que tienen incidencia en la regulación del derecho a probar previsto en el Código Tributario— tienen como esencia al «tributo», entendido desde su rol constitucional dentro del Estado, ya que constituye una de sus principales fuentes de financiamiento para la satisfacción de las necesidades públicas y el medio que permite el cumplimiento de sus fines últimos. Ergo, en el marco del Derecho Tributario, en concordancia con Siota (2010, p. 199) y García Novoa (2000, p. 95), no se halla una relación jurídica de imposición que se encuentre revestida de limitaciones en cuanto a los derechos y las libertades de los particulares; porque finalmente, todos nos encontramos bajo los alcances del deber de contribuir.

De modo que es importante que se tome en consideración dichas precisiones al analizar el marco procesal previsto por el Derecho Tributario, del que dimana la regulación del procedimiento contencioso tributario con un derecho a probar que en muchas ocasiones es entendido con limitaciones a su pleno ejercicio [como aquellas previstas en los

artículos 141° y 148° del Código Tributario], y que podría atentar contra derechos de orden constitucional como el derecho de defensa, por aplicación de las llamadas «reglas de preclusión procesal» en su vertiente probatoria.

Razón por la cual, es menester analizar si la norma jurídico tributaria limita de manera proporcionada el derecho a probar respecto del fin que protege. Y para tal efecto, es necesario analizar el derecho a probar y la naturaleza de sus restricciones determinando, como señala Bustamante, el contenido esencial correspondiente para que se evite su afectación y por el contrario se potencie (1997, p. 80). Todo ello, teniendo en cuenta el marco constitucional vigente, así como principios y normas con las cuales se relaciona.

### **1.3 La preclusión probatoria en el Derecho Tributario: una aproximación a su fundamentación**

Durante el desarrollo de una relación procesal o procedimental, se necesita que medie un orden en las actividades que las partes desarrollan, y es así como nacen las reglas de preclusión en la doctrina procesal italiana clásica acuñada por Chiovenda (1936, p. 278), quien señala que la preclusión consiste en que una vez realizados ciertos actos o cuando han transcurrido determinados términos establecidos, la parte pierde el derecho a realizar actos procesales. Para Liebman (1980, p. 179) este principio procura «asegurar al proceso un desarrollo expedito y libre de contradicciones y de retrocesos y garantizar la certeza de las situaciones procesales». Por su parte, Couture (1958, p. 196) considera a la preclusión como, «la pérdida, extinción o consumación de una facultad procesal».

Mientras que, Bustamante (1997, p. 81) señala que constituye en la extinción de toda posibilidad de que se solicite la admisión de medios probatorios ofrecidos fuera del plazo previsto en la norma jurídica, dentro de un proceso o procedimiento. La postura de Vallines (2016, p. 3172) define a la preclusión como la extinción de poderes jurídico procesales que no fueron ejercitados por los sujetos intervinientes en un determinado proceso. Mientras que, Silguero (2009, p. 16), sostiene que la preclusión implica la contraposición de la libertad y la rigidez del procedimiento, así como la libertad en el ejercicio de facultades procesales en contraste con el sometimiento a reglas de orden.

En ese entender, la preclusión viene a ser una restricción al ejercicio de determinados derechos o facultades, entre los que se encuentra el derecho a probar, cuando la parte legitimada se halla fuera de los términos que la norma ha previsto para tal fin. Empero,

dicha concepción no ha sido precisamente pacífica a lo largo del tiempo, pues se trata del «derecho a probar», que al tener contenido constitucional requiere que sus restricciones se encuentren suficientemente justificadas.

### **1.3.1 La preclusión: cuestión previa sobre su determinación como principio o regla**

Las normas que integran nuestro sistema jurídico pueden ser clasificadas en distintos tipos y categorías, una de esas clasificaciones es precisamente la división entre principios y reglas. Pues bien, encontramos dentro de las postulaciones más importantes y representativas, aquella formulada por Alexy quien plantea que los principios, son normas que indican que algo debe ser efectuado en la mayor medida posible, de acuerdo a los alcances de las posibilidades que existen, y los llama «mandatos de optimización»; mientras que, sobre las reglas expone que, son normas que podrían ser cumplidas o no, sin embargo, contienen determinaciones en el marco de aquello fáctica y jurídicamente posible, llamados también «mandatos definitivos» (2007, p. 458). Y cuando hace referencia a «la mejor medida posible» debemos entender que, como indica Bernal (2009, p. 29), para que un principio se cumpla se debe contrastar con otros principios que se encuentren en sentido opuesto o con principios que constituyan fundamento de las reglas que se hallan en sentido contrario.

Ahora bien, en doctrina podemos encontrar innumerables definiciones de principios, empero, Ruiz Ruiz (2016, p. 147) nos plantea como características esenciales comunes en la mayor parte de los principios, a la fundamentalidad, la generalidad y la vaguedad. Respecto a la fundamentalidad, la preclusión se podría enmarcar, pues su modificación o sustitución tendría como efecto la transformación del orden procedimental de las relaciones jurídicas en cuanto al desarrollo de un proceso o procedimiento; en relación a la generalidad, como sostiene Silguero (2009, p.60), la preclusión entendida como principio es transversal al procedimiento, y como no considerar su transversalidad si se encuentra en procesos y procedimientos de diferentes ámbitos del Derecho; empero, respecto a la vaguedad, entendida por Ruiz Ruiz (2016, p. 147) como la existencia de un amplio ámbito de indeterminación semántica, que puede decantar en la aparición de casos dudosos, cuya inclusión o exclusión de la norma no sería del todo clara, se aprecia que la preclusión es clara en cuanto a su estructura normativa, ya que como consecuencia del cumplimiento o no del supuesto de hecho, se genera una consecuencia jurídica; por lo que, al no cumplir con tal característica postulamos que para efectos del presente trabajo, la preclusión procesal vinculada al aporte probatorio no se trata como un principio.

Por otro lado, en relación con la categoría “regla”, y en concordancia con la definición planteada por Alexy, consideramos que las reglas de preclusión procesal, son mandatos que establecen un orden procedimental que deben ser cumplidos. Asimismo, sobre las reglas, Ruiz Ruiz (2016, p. 151) señala que son razones para la acción, perentorias e independientes de su contenido, que en buena cuenta da a entender que la existencia de las reglas es un elemento suficiente para ejecutar una acción que es independiente de cualquier tipo de argumentos a favor o contra de su cumplimiento. De modo que, se debe tener en cuenta que las normas previstas en los artículos 125°, 141° y 148° del T.U.O. del Código Tributario, así como aquellas previstas en los artículos 29° y 30° del Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27584, son reglas preclusivas que formulan una prohibición de admisión de medios probatorios extemporáneos.

### **1.3.2 Las reglas de preclusión en el procedimiento y proceso contencioso tributario**

Ahora bien, de acuerdo a lo preceptuado en las disposiciones previstas en los artículos 125°, 141° y 148° del T.U.O. del Código Tributario, así como aquellas previstas en los artículos 29° y 30° del Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27584, se advierte que tanto el procedimiento como el proceso contencioso tributario, admiten reglas de preclusión procesal, y como tal, debe tenerse en consideración que son regulaciones especiales; por tal razón, no correspondería recurrir a regulaciones de normas del ámbito administrativo que si bien en muchas oportunidades nutren a los procedimientos tributarios respecto a las reglas de preclusión procesal, existe una directa oposición, pues el ámbito del procedimiento administrativo se sustenta, entre otros, en el principio de informalismo, previsto en el numeral 1.6 contenido en el artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27444, «Ley del Procedimiento Administrativo General», que establece:

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 (Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27444, 2019, art. IV).

Igualmente, en el numeral 172.1 del artículo 172° del mismo cuerpo legal, se señala que, «los administrados pueden en cualquier momento del procedimiento, formular

alegaciones, aportar los documentos u otros elementos de juicio, los que serán analizados por la autoridad, al resolver», coligiéndose que las reglas de preclusión procesal se encuentran completamente relativizadas, y que en su lugar prevalecen principios en favor del administrado. Debido a ello, se debe tomar en consideración dicho marco legal al momento de su aplicación en procedimientos especiales, tales como el procedimiento tributario siempre que sean compatibles, no siendo así, en el caso específico de las reglas de preclusión previstas en el procedimiento y proceso contencioso tributario.

Entonces, al hallar esta discrepancia, corresponde aplicar la regla de supletoriedad prevista en la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario, pues bajo los alcances antes expuestos, los lineamientos que guían al procedimiento administrativo general no se complementan con las normas recogidas en el Código Tributario. En ese sentido, carece de objeto efectuar un análisis del derecho a probar desde la perspectiva del Derecho Administrativo.

Dadas las condiciones que anteceden, las reglas de preclusión probatoria en materia tributaria se recogen de manera explícita a lo largo del Texto Único Ordenado del Código Tributario cuando se regula, principalmente, el orden procedimental para la fiscalización y los procedimientos contencioso tributarios, y que tiene como fundamento que el derecho a probar, no tiene un carácter absoluto, y precisamente bajo esos alcances es que se permite su delimitación. Sin embargo, para poder entender la dinámica probatoria que acaece en materia tributaria es importante conocer el origen de la misma.

Por tanto, nuestro sistema tributario cuenta con un orden procedimental que fluye del Texto Único Ordenado del Código Tributario, en razón de que el Estado ha instrumentalizado las vías que le permitan controlar y verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias. Todo ello, tiene como subyacente la obtención de recursos económicos y, por otro lado, que la exacción efectuada al sujeto sea el fiel reflejo de la capacidad económica con la que le corresponde participar en las arcas estatales.

En efecto, cuando un contribuyente se halla inmerso dentro de un procedimiento de fiscalización —que en principio deriva de la vertiente de los procedimientos no contenciosos, ya que su objetivo es la revisión de la determinación de la obligación efectuada por el contribuyente— tiene la plena facultad de aportar aquel caudal probatorio que la administración tributaria le requiera o que considere que coadyuvará con el descubrimiento de la verdad material de los hechos con incidencia tributaria materia de revisión. Siendo así, dentro de dicho procedimiento «la prueba» puede tener una doble vertiente, porque además de ser un derecho, constituye una obligación de los

contribuyentes, cuyo soporte normativo se encuentra precisamente en el Código Tributario. A modo de ejemplo, el primer párrafo del numeral 7 del artículo 87° señala que los administrados deben, «almacenar, archivar, y conservar los libros y registros llevados de manera manual, mecanizada o electrónica, así como los documentos y antecedentes de las operaciones o situaciones que constituyan hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias (...)» (Decreto Supremo N. 133-2013-EF, 2013, art. 85°), caso contrario se configura la comisión de infracciones que implican la imposición de multas.

El incumplimiento de dichas obligaciones, encuentra posteriormente restricciones en cuanto a la aportación extemporánea de medios de prueba que fueron debidamente requeridos durante el procedimiento de fiscalización. Quiere decir, que cuando la administración tributaria ha concluido tal procedimiento —a través de la emisión de la resolución de determinación, de ser el caso— inmediatamente se encuentra obligada a observar las reglas relativas a medios probatorios recogidas en los artículos 125°, 141° y 148° del mencionado cuerpo normativo, siempre que el contribuyente no se encuentre de acuerdo con el acto administrativo y decida interponer las vías recursivas que la norma ha previsto para tal fin.

En ese orden de ideas, las restricciones en la aportación extemporánea de medios de prueba son la plausible manifestación de las reglas de preclusión procesal, que el legislador también ha previsto en sede jurisdiccional. Con referencia a lo anterior, en los artículos 29° y 30° del Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27584, se señala que la actividad probatoria en el proceso contencioso administrativo se halla circunscrita a aquellas actuaciones acaecidas en el procedimiento administrativo, y propone salvedades para la admisión y valoración de medios probatorios ajenos a tal procedimiento siempre que se justifiquen conforme a alguno de los supuestos que tiene previsto. Igualmente, en los ya mencionados artículos 141° y 148° del Código Tributario, también se encuentran recogidos supuestos que permiten la inclusión de medios probatorios extemporáneos, pero de similar forma que como se aprecia en el proceso contencioso tributario, se exige el cumplimiento de alguno de los supuestos de excepción que contienen.

Por lo antes expuesto, se advierte que el derecho a probar aparentemente se encuentra garantizado y que sus restricciones se encuentran justificadas, no obstante, los contribuyentes vienen interponiendo recursos a nivel administrativo —es decir, reclamación ante la administración tributaria y apelación ante el Tribunal Fiscal— que pretenden cuestionar este orden procedimental bajo el argumento de que se lesiona su

derecho a probar, que luego de devenir en infructuoso, termina trasladándose a procesos ante el Poder Judicial, que en muchas oportunidades ha tenido como resultado la emisión de sentencias que sin mediar un análisis en cuanto a la garantía del derecho a probar en sede administrativa o de los principios que subyacen a las reglas de preclusión procesal en materia tributaria, vienen admitiendo y valorando pruebas extemporáneas.

Como producto de este hecho, resulta necesario que se brinde una perspectiva constitucional de la prueba en materia tributaria, para que de esta manera se puedan resolver aparentes conflictos con las reglas de preclusión, bajo la aplicación del principio de proporcionalidad. Y como consecuencia de ello, podamos acercarnos a la solución de conflictos relativos a la prueba que finalmente nos permitirá vislumbrar la tan ansiada justicia tributaria.

#### **1.4 El derecho a probar y la preclusión en materia tributaria desde una perspectiva constitucional**

El Derecho Tributario encuentra suficiente explicación cuando se enmarca dentro de la norma constitucional, y por tal motivo al hablar del contenido del derecho a probar es menester que, para hallarlo, como bien expone Spisso, se tome en consideración las restricciones de su propia naturaleza, y de los elementos que permiten su articulación con los otros derechos fundamentales, es decir, efectuar una interpretación sistemática y unitaria del texto constitucional (2011, p. 2). Siendo así, para entender la teoría de los derechos fundamentales es preciso retomar la distinción efectuada por Alexy respecto de reglas y principios que, en el ámbito nacional, es compartido por Landa (2006, p. 40) cuando refiere, que la Constitución contiene normas principio y normas regla, y añade que precisamente a lo largo de nuestro texto constitucional se han recogido principios que se encuentran intrínsecamente vinculados con la potestad tributaria.

De tal forma que, las normas que delimitan el poder tributario -tanto en su vertiente sustantiva, como procesal- deben ser leídas bajo los alcances de los principios recogidos en la Constitución. Ahora, si bien existen principios señalados de manera explícita, no se puede desconocer la existencia de principios constitucionales implícitos tales como el principio de seguridad jurídica, pues este es un principio rector en el sistema jurídico en general, y que presenta un especial matiz en el ámbito del Derecho Tributario.

Sin perjuicio de ello, el aspecto constitucional es gravitante en el análisis del presente trabajo, pues se trata de la restricción del derecho fundamental a probar, y en concordancia con Alexy (2008, p. 244), una norma puede constituir una restricción de un derecho fundamental solo si tal norma es constitucional. Dicha constitucionalidad, para efectos del presente trabajo, recae en que las reglas de preclusión procesal se hallan sustentadas en el principio de seguridad jurídica, así como por principio de legalidad como explicaremos a continuación.

#### **1.4.1 El principio de legalidad: alcances en el derecho procesal tributario**

El principio de legalidad en materia tributaria es entendido por Landa (2006, p. 41) como el ejercicio de la potestad tributaria del Poder Legislativo, así como del Poder Ejecutivo con sujeción a las regulaciones previstas tanto en las leyes como en la Constitución. Como se puede apreciar, el principio de legalidad juega un rol trascendental en materia tributaria, pues el Estado en ejercicio de su potestad tributaria podría afectar arbitrariamente los derechos de los administrados cuando regula la creación, y extinción de obligaciones tributarias, así como los hechos generadores respectivos, siempre que no respete el ordenamiento jurídico preestablecido.

En armonía con la consideración expuesta sobre el principio de legalidad, expone Villegas (1980, p. 171) así como Araoz Villena (2006, p. 125), que tal principio no se aplicaría en el ámbito del derecho procesal tributario, sino que en su lugar procedería la analogía. Tal razonamiento gira en torno al adagio romano, *nullum tributum sine lege*. En resumidas cuentas, dicha lógica parte de que la afectación del derecho de propiedad es inamovible si no se encuentra dentro del marco de una norma legal general, *ergo* no procede recurrir a la analogía en el ámbito del derecho material, lo que si se admitiría para el ámbito procesal. Empero, esgrimimos que no sólo debe entenderse dentro del ámbito del Derecho Tributario Material sino también del Derecho Procesal Tributario, en razón de que, el principio de legalidad se entiende como legalidad procesal que se encuentra referida a la creación por parte del legislador del orden procedimental que rige tanto en procesos como en procedimientos.

En ese sentido, Casas (2003, p. 258) indica que el principio de legalidad, por un lado, se entiende como aquel principio vinculado con las fuentes del derecho y la jerarquía de preceptos para el ejercicio válido de la potestad tributaria (es decir, el Derecho Tributario Material); y, por otro, se encuentra referido a las actuaciones de la Administración y la observancia de la ley en el momento de aplicación de la potestad tributaria (esto es, el derecho procesal tributario). Pues bien, en ese mismo orden de ideas, tanto Araoz

(1993, p. 58) como Ataliba (1992, p.4) proponen una doble atribución que recae en el Estado respecto a las normas tributarias, a su vez implica un doble control, es decir, respecto a su creación y su aplicación.

Siendo ello así, no nos encontramos de acuerdo con lo señalado por Villegas y Araoz, en el sentido de que el principio de legalidad no sería aplicable en el campo del derecho procesal tributario, en virtud de que, existen normas de carácter procesal dentro del ordenamiento jurídico tributario que tienen restricciones de derechos de los ciudadanos. Dentro de las cuales, podemos citar las limitaciones en el ejercicio del derecho a probar previstos en los artículos 141° y 148° del Código Tributario, que deben ser analizados dentro del alcance del principio de legalidad para que de esta manera se garantice que las actuaciones de la Administración Tributaria respeten las garantías y derechos constitucionales que le asiste a toda persona, tanto dentro de un proceso como de un procedimiento.

Habiendo superado tal discrepancia, en el ámbito administrativo, el principio de legalidad, conforme a la Ley del Procedimiento Administrativo General, es definido de la siguiente forma: “Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas” (Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27444, 2019, artículo IV.1.1). Esta disposición se encuentra en concordancia con el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, cuando establece que: “En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley”. Así como en el artículo 86° del mismo cuerpo legal que dispone: “Los funcionarios y servidores que laboren en la Administración Tributaria al aplicar los tributos, sanciones y procedimientos que corresponda, se sujetarán a las normas tributarias de la materia”. Por lo tanto, en atención al respeto del principio de legalidad, la administración tributaria debe actuar bajo los alcances del ordenamiento tributario.

Así, cuando la Administración Tributaria se encuentra en la conducción de un procedimiento de fiscalización, cuenta con una serie de limitaciones, como es el caso del límite temporal dentro del cual la Administración Tributaria debe llevar a cabo el procedimiento de fiscalización definitiva previsto en el artículo 62°-A del Código Tributario, cuyo vencimiento tiene como consecuencia un efecto preclusivo en el ámbito probatorio que atañe únicamente a la Administración Tributaria, pues pierde la facultad de notificar algún acto en el que se requiera el aporte de documentación y/o información

a aquella solicitada dentro del plazo que tenía en el procedimiento de fiscalización sobre el tributo y periodo respectivo. Evidentemente, tales reglas deben ser observadas en estricta aplicación del principio de legalidad, así como del derecho del debido procedimiento que le asiste a todo administrado.

Es decir, en caso del administrado, encontramos una limitación al derecho a probar en el último párrafo del artículo 75° del mismo cuerpo legal, cuando establece que aquella documentación que se presente fuera del plazo que la Administración Tributaria otorgue, no será meritada en el proceso de fiscalización o verificación, es decir que, no se tomará en cuenta al momento de la emisión de los correspondientes actos administrativos que evalúan el sustento del tributo y período respectivo.

En ese entender, fluye del ordenamiento jurídico tributario que la Administración Tributaria se halla sujeta a las disposiciones previstas en el Código Tributario, y que su potestad tributaria dentro del procedimiento de fiscalización, cuando limita el aporte de medios probatorios extemporáneos, se encuentra acorde al principio de legalidad en concordancia con aquello expuesto por Casas, Araoz y Ataliba, por la voluntad del legislador. Consiguientemente, dicha aplicación se encontraría justificada sobre la base de este principio, pues se enmarca dentro de la ley y no se aprecia discrecionalidad o arbitrariedad alguna. En puridad, *prima facie* se puede señalar que las reglas de preclusión procesal tienen como soporte de aplicación al principio de legalidad.

#### **1.4.2 Principio de seguridad jurídica: como sustento de las reglas de preclusión procesal**

La seguridad jurídica es un principio del ordenamiento jurídico en general, y dentro de ese contexto Siota (2010), señala que constituye una cualidad del ordenamiento que genera certidumbre sobre el Derecho en un momento determinado, así como respecto a su previsibilidad de lo que será en el futuro (p. 239). Mientras que, dentro del ámbito tributario, siguiendo a Calvo Ortega (2004), su importancia recae en que las regulaciones de la obligación tributaria son ajenas de la voluntad de los sujetos pasivos, debido a que la norma tributaria se encuentra sujeta a variaciones a las que debe ajustarse (p. 93). Para entender las implicancias de este principio, Sainz de Bujanda (1991, pp. 293-294) indica que genera certidumbre respecto de aquella norma aplicable, en cuanto a su contenido y efectos, así como las circunstancias en que los órganos del Estado actuarán respecto de la norma jurídico-tributaria y su cumplimiento.

Basso (2016, p. 176) sostiene que la seguridad jurídica es la propia esencia del Derecho, mientras que, el Tribunal Constitucional ha tenido a bien reconocer que el principio de

seguridad jurídica tiene carácter constitucional, en la sentencia recaída en el Exp. N.º 0016-2002-AI/TC, cuando en el fundamento 3 y 4 esgrime:

El principio de la seguridad jurídica forma parte consubstancial del Estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las conductas (en especial, las de los poderes públicos) frente a los supuestos previamente determinados por el Derecho, es la garantía que informa a todo el ordenamiento jurídico y que consolida la interdicción de la arbitrariedad. (Tribunal Constitucional, 2002)

Siendo ello así, concordamos con García (2000, pp. 22-33) cuando indica que la existencia de un orden implica por sí la existencia de seguridad jurídica, por lo que entiende que la seguridad en el Estado se trasunta en la positividad del Derecho; empero, también afirma que la construcción de la seguridad jurídica debe vincularse con la justicia, para que pueda concebirse como un principio básico del ordenamiento. Por tal motivo, las reglas de preclusión procesal tienen como finalidad establecer un orden procedimental en la actuación de parte de los administrados, que a su vez permite conocer cuáles son las obligaciones que deben ser cumplidas y las consecuencias en caso no fuera así.

Una concepción interesante de la seguridad jurídica es presentada por Basso (2016, p. 171), quien señala que el ordenamiento jurídico debe permitir a los ciudadanos puedan prever las consecuencias de sus acciones, con la confianza que será sometido a normas previamente establecidas que alejen la posible ocurrencia de arbitrariedades. Pues bien, de acuerdo a las normas que integran el ordenamiento jurídico tributario, el administrativo conoce que tiene que sustentar mediante medios probatorios, por ejemplo, los gastos que sirvieron para la mantención o generación de la fuente productora de renta, es decir, es una obligación previamente establecida por el legislador.

En ese marco de ideas, la Administración Tributaria es el primer órgano del Estado que entabla una relación jurídica con los ciudadanos en relación al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, y para tal finalidad, se encuentra investida de una serie de facultades, como aquellas previstas en el artículo 62º del Código Tributario, que son herramientas que el legislador le ha concedido; sin embargo, tales facultades se encuentran limitadas ya que de lo contrario se estaría ante una actuación irrestricta y arbitraria que contravendría abiertamente con derechos y bienes constitucionales, como ya lo hemos sostenido. Así las cosas, dicha seguridad jurídica implica que, el ciudadano se encuentre en pleno conocimiento de todas aquellas obligaciones tributarias que le

atañen y que pueden ser materia de fiscalización y/o verificación, y que sea el marco bajo el cual Administración Tributaria despliegue su actuación.

Consiguientemente, en virtud de la seguridad jurídica, la norma tributaria ha previsto restricciones, así como facultades respecto del aporte y actuación de medios probatorios extemporáneos, que regulan en estricto el ámbito procesal a fin de que se cautelen derechos —de los administrados— y bienes —del Estado— constitucionalmente protegidos. En atención a lo cual, su inobservancia tendría una serie de repercusiones en cuanto a las normas que regulan la sociedad, y que tiene al principio de seguridad jurídica como vehículo que asegura la eficacia de los demás derechos y principios. Empero, podrían gestarse conflictos con el derecho a probar que se subsume en el principio del debido proceso; no obstante, tal derecho no tiene un carácter de absoluto, razón por la cual en atención al principio de seguridad jurídica, las reglas de preclusión procesal en el ámbito tributario se encuentran dentro del marco del ámbito de la carta magna, pues conducen el ejercicio racional de la potestad tributaria del Estado, y permiten la existencia de un ordenamiento positivo que permita conocer previamente las consecuencias jurídicas, por ejemplo, del incumplimiento de la presentación de medios probatorios de manera oportuna.

Así las cosas, las reglas de preclusión procesal sustentadas en el principio de seguridad jurídica, tienen la virtud de admitir la previsibilidad, que a su vez permite evitar que la actuación de la Administración Tributaria sea discrecional. En ese orden de ideas, García Novoa (2000, p.113) indica que dicha previsibilidad es un elemento esencial en el sistema tributario, pues teniendo en consideración de que las normas tributarias establecen obligaciones especiales, es importante que el ciudadano tenga conocimiento previo de las consecuencias de sus actuaciones u omisiones.

### **1.5 Aproximación a la ponderación del derecho a probar frente al principio de seguridad jurídica que sustenta las reglas de preclusión procesal en materia probatoria**

Entre los derechos constitucionalmente reconocidos se encuentra el derecho a probar, mientras que, por otro lado, las reglas de preclusión procesal están recogidas a lo largo de las normas tributarias y no tributarias que regulan tanto el proceso como el procedimiento con incidencia en la determinación de la obligación tributaria, sustentadas en el principio de seguridad jurídica. En ese sentido, se ha podido apreciar que existen conflictos relativos al aporte de medios probatorios extemporáneos, siendo es sustancial que el análisis de las normas se efectúe a la luz de los principios constitucionales, bajo

la técnica de la ponderación, que de alguna manera permita encontrar una armonía entre las restricciones de los derechos constitucionales y los bienes constitucionalmente tutelados.

Ahora bien, cuando se atañe a la «ponderación», es posible afirmar que es la forma más propia de la aplicación de los principios, en virtud de que como bien ya se había señalado, en este caso, se trata de mandatos de optimización (Alexy 1994, p. 75). Y así también coincide Bernal, quien agrega que la realización de los principios tendrá en cuenta razones fácticas y jurídicas que influyen en contrario (2014, p. 734). Por otro lado, respecto a la definición de ponderación, es menester referirnos a aquella esbozada por Alexy (1997, p. 89), quien expone que viene a ser aquel procedimiento a través de cual se establecerá la relación de precedencia entre principios en colisión.

En esa misma dirección, el citado autor indica que esa «relación» se designa como «ley de la ponderación», y la formula del siguiente modo: «Cuando mayor sea el grado de no satisfacción o restricción de uno de los principios, tanto mayor será el grado de importancia de la satisfacción del otro» (Alexy, 2007, p. 460). Por consiguiente, es sumamente importante tener en cuenta las circunstancias del caso, para determinar cuál es el principio que prevalece, y así se pueda obtener una regla que al resolver la colisión pueda constituir la fundamentación válida de la resolución que dirime el caso en concreto.

Después del contexto constitucional desarrollado, advertimos que cuando se trata del «tributo» nos enfrentamos a un panorama en el que confluyen diversos principios que subyacen de las normas generales y específicas, pero que para cautelar su validez deben ser interpretadas de acuerdo a los alcances de principios constitucionales. Y siendo así, en el presente trabajo se analizará si las restricciones mediante las reglas de preclusión procesal respecto del derecho a probar, se hallan justificadas bajo la utilización de la técnica de la ponderación, no sin antes transcurrir en los otros dos subprincipios del principio de proporcionalidad, los cuales son, la idoneidad y la necesidad.

#### **1.6 El «derecho a probar» y «la preclusión en materia probatoria» en sentencias del Tribunal Constitucional**

El Tribunal Constitucional tiene como deber primordial la defensa del supremo texto — como se ha recogido en el fundamento 7 de la STC Exp. 5854-2005-PA/TC— que, se materializa vía el control constitucional, que a su vez se bifurca en dos modelos, el difuso

y abstracto o concentrado; en ese marco, la interpretación constitucional tiene especial protagonismo en la protección de los derechos fundamentales, y es por esa razón que tiene un rol privilegiado en la resolución de conflictos que atañen una posible restricción de algún derecho fundamental.

Pues bien, de la revisión de la jurisprudencia emitida por el Tribunal Constitucional, el derecho a probar, ha sido objeto de innumerables procesos, que han tenido como consecuencia el ejercicio de la labor interpretativa que le atañe, para poder delinear y exponer aspectos trascendentales del contenido del derecho a probar. En efecto, un aspecto que ha sido recurrente en los análisis efectuados por Tribunal Constitucional es el reconocimiento de la protección constitucional del derecho a probar, ya que se entiende como contenido implícito del derecho al debido proceso —como es el caso de las sentencias escogidas de manera aleatoria recaídas en los expedientes 010-2002-AI/TC, 03271-2012-AA/TC, 04831-2005-HC/TC, 01630-2009-AA/TC, 01126-2012-AA/TC, 01630-2009-AA/TC, 00004-2006-AI/TC, 05530-2013-AA/TC, entre otros—. En ese sentido, para poder desentrañar las principales características del derecho al debido proceso, se hará referencia al desarrollo de sus principales características.

Para tal fin, es propicio citar las características expuestas en el fundamento 47 de la sentencia del Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional recaída en el expediente 00023-2005-PI/TC, donde se destaca que el derecho al debido proceso: a) es un derecho de efectividad inmediata, b) es un derecho de configuración legal, y c) es un derecho de contenido complejo (Tribunal Constitucional, STC 00023-2005-PI/TC, 2006). En ese entender, la última de las características antes citada permite sustentar la postulación de que el derecho a probar forma parte del contenido del derecho al debido proceso, pues la expresión formal de su contenido contempla a principios y reglas que se encuentran vinculadas al derecho de defensa y, como consecuencia, al derecho a probar.

El ámbito administrativo no se encuentra ajeno a la observancia del debido proceso y de manera implícita al derecho a probar, pues en concordancia con Duran, el debido proceso tiene alcances a lo largo de su desarrollo jurídico en torno al ámbito judicial, como bien se refleja en el texto recogido en el inciso 3 del artículo 139° de la Constitución Política de 1993 (2009, p.10), pero también se extiende al ámbito administrativo. En esa misma línea, el Tribunal Constitucional ha plasmado en diversas sentencias que la aplicación del derecho a probar como contenido implícito del debido proceso, no es privativo del ámbito judicial, sino que se extiende a la esfera administrativa. Como ejemplos de tal manifestación, podemos citar las sentencias escogidas aleatoriamente

recaídas en los expedientes números 10719-2006-AA, 02868-2003-AA, 02659-2003-AA, 03741-2004-AA, 04532-2007-AA, 03623-2004-AA, 00003-2004-AI, 00004-2006-AI, 00020-2015-AI, 00013-2009-AI, 00003-2005-AI, 00017-2008-AI, entre otras.

Así las cosas, cabe precisar que, si bien se hace referencia al debido proceso en sede administrativa, no es intención del presente análisis recoger las regulaciones previstas en el Derecho Administrativo o en el Derecho Procesal propiamente dicho, pues como se ha expuesto en su oportunidad, sus presupuestos no se encuentran en armonía con el Derecho Tributario; por lo que, se optó por la perspectiva constitucional para la interpretación de los principios que subyacen en el Derecho Tributario.

Ahora bien, el máximo intérprete de la Constitución ha delimitado el contenido del derecho a probar, en el fundamento 15 de la sentencia recaída en el expediente 6712-2005-HC/TC, expresando que:

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 éstos 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. (Tribunal Constitucional, 2005)

Adicionalmente, ha indicado las restricciones o limitaciones que afectan a los derechos fundamentales, como al derecho a probar, que pueden ser de carácter extrínseco, pues ostenta la necesidad de ser armonizado con diversos bienes o derechos constitucionalmente protegidos, así como limitaciones de orden intrínseco, donde es preciso hacer referencia a la propia naturaleza que fluye al interior de su contenido. Tal es el caso, de las sentencias escogidas aleatoriamente recaídas en los expedientes números 03271-2012-AA/TC, 01126-2012-AA/TC, 04831-2005-HC/TC, 01014-2007-HC/TC, entre otras; con lo cual, si bien el Tribunal Constitucional ha indicado cual es el contenido del derecho a probar, oportunamente ha establecido que al ser un derecho constitucional no es de carácter irrestricto o absoluto.

Asimismo, es importante tener en cuenta que las restricciones que expone el Tribunal Constitucional se trasuntan, en buena cuenta, en la posibilidad de ejercer el derecho a probar teniendo siempre en consideración a la Constitución como marco de primer orden, pues como se ha podido advertir del marco doctrinario y legal antes expuesto, el derecho a probar cuenta con un desarrollo en el Derecho Procesal, Derecho Administrativo, e incluso dentro del Derecho Tributario; empero, advertimos que la justificación de sus alcances y las posibles intervenciones en su contenido, se han desarrollado en el ámbito constitucional, perspectiva a través de la cual, se deberían interpretar las normas en torno al derecho a probar y a su limitación preclusiva prevista en las ramas del Derecho antes mencionadas.

Por otro lado, es importante hacer referencia al criterio desplegado por el Tribunal Constitucional en el fundamento 13 de la sentencia del Exp. 03271-2012-PA/TC, sobre la doble exigencia que debe tener en cuenta el juzgador al momento de emitir pronunciamientos que atañen al derecho a probar:

(i) no omitir la valoración de los medios probatorios aportados por las partes al proceso dentro del marco del respeto a los derechos fundamentales y a lo establecido en las leyes pertinentes; y, (ii) la exigencia de que dichos medios probatorios sean valorados debidamente con base en criterios objetivos y razonables. Por tanto, la omisión injustificada de la valoración de una prueba aportada por las partes comporta una vulneración del derecho fundamental a la prueba y, por ende, del derecho al debido proceso. (Tribunal Constitucional, 2013)

No obstante, dichas exigencias deben ser leídas en armonía con las demás consideraciones que se plantean en la presente sección, pues de una interpretación aislada, se podría concluir que se deben valorar medios probatorios aportados por el administrado en aras de la protección del derecho a probar, y que lo contrario significaría lesionar ese derecho fundamental, cuando el aporte del caudal probatorio se encuentra regulado por diversas normas que pueden involucrar a ciertas etapas de procesos o procedimientos, de manera que, corresponde desentrañar la interpretación del Tribunal Constitucional sobre el particular.

De la búsqueda efectuada no se encontró un antecedente jurisprudencial inmediato que haya sido emitido por el máximo intérprete de la Constitución y que plasme la discusión materia de análisis entre el derecho a probar y las reglas de preclusión procesal en materia probatoria dentro del Derecho Tributario. Sin embargo, es posible realizar una

aproximación a dicha discusión a través de otras resoluciones que servirán, a modo de ilustración.

En dicho sentido, en la sentencia del Exp. 03271-2012-PA/TC de fecha 13 de mayo 2013 se analizó la decisión emitida en un proceso laboral que no admitió medios probatorios extemporáneos, en la demanda se invocó la vulneración del derecho fundamental a la prueba. En el análisis desarrollado, podemos observar que el Tribunal Constitucional planteó como metodología «la evaluación de la validez constitucional de las razones que justifican la decisión adoptada».

En ese orden de ideas, el Tribunal Constitucional efectuó una interpretación de los principios en colisión a luz de la justificación constitucional de su intervención —en concordancia con los postulados de Alexy— cuando establece en el fundamento 15 que: «En la medida en que el proceso laboral ha sido ideado en la lógica de etapas preclusivas a fin de salvaguardar tanto el derecho de defensa de las partes como la celeridad necesaria para resolver oportunamente los litigios, al impedirse la repetición *ad infinitum* de actos procesales, dicha intervención legislativa en el derecho a la prueba resulta necesaria pues de lo contrario los procesos resultarían interminables. A través de la preclusión, cuando concluye una etapa y se inicia una nueva, se clausura la anterior, y los actos procesales realizados quedan firmes al proscribirse cualquier intento de retomar la discusión sobre los mismos, salvo supuestos excepcionalísimos contemplados en la propia norma procesal»; en ese entender en la sentencia antes referida el Tribunal Constitucional señala la existencia de «etapas preclusivas»; ergo, advierte que constituyen una intervención legislativa en el derecho a probar que es «necesaria», pues de lo contrario postula que los procesos devendrían en infinitos, empero, se acepta la existencia de supuestos excepcionales, como también ocurre en el proceso y procedimiento contencioso tributario.

En puridad, en dicho pronunciamiento se respalda la restricción en cuanto a la aportación de medios probatorios extemporáneos en atención a una justificada intervención del derecho a probar. Por lo que, se aprecia que la intervención de los derechos fundamentales constriñe a la postulación de un juicio de validez por parte del operador jurídico al momento de dilucidar un conflicto en un caso concreto. En dicho sentido, corresponde ahora analizar la labor desplegada por el Tribunal Fiscal, así como las resoluciones emitidas por el Poder Judicial, en sus diferencias instancias; a fin de examinar cual es la línea interpretativa ante la colisión del derecho a probar y las reglas de preclusión procesal en el ámbito del Derecho Tributario, y si los fundamentos que respaldan las decisiones adoptadas, superan el estándar constitucional.

## **CAPÍTULO II: PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN**

### **2.1 Interpretación jurisdiccional y administrativa: revisión del criterio relativo a la admisión de medios probatorios extemporáneos**

En los últimos años el Poder Judicial ha venido desempeñando un preponderante rol en la interpretación de normas en el ámbito tributario. Muestra de ello es que la Corte Suprema viene emitiendo sentencias con carácter de precedente vinculante que, de acuerdo con el artículo 22° de la Ley Orgánica del Poder Judicial, constituyen principios jurisprudenciales que son de obligatorio cumplimiento para todas las instancias judiciales; y por ende, sus criterios interpretativos deben ser observados al momento de dilucidar una controversia cuando el caso se halle dentro de su ámbito, caso contrario, se tiene la obligación de motivar suficientemente los fundamentos de su apartamiento.

Así pues, la emisión de pronunciamientos en materia tributaria a nivel jurisdiccional, tiene como uno de sus factores más resaltantes la especialidad de la materia. Y como consecuencia de su relevancia social, hace pocos años atrás, mediante Resolución Administrativa N.° 206-2012-CE-PJ del 24 de octubre de 2012, se dispuso la creación de juzgados especializados en lo contencioso administrativo con sub-especialidad en temas tributarios y aduaneros, así como salas superiores especializadas en lo contencioso administrativo de la misma especialidad (en la actualidad existen dos).

Tal acontecimiento fue el resultado de una creciente litigiosidad y carga procesal en los últimos años, que ocasionaba una carencia de tutela jurisdiccional efectiva, ya que recordemos que antes de la creación de tales órganos especializados, la resolución de controversias en materia tributaria era conocida por magistrados que formaban parte de juzgados y salas contencioso administrativas, que tenían a su cargo procesos de diversas materias administrativas, además de la tributaria. Siendo posible colegir que la especialización de los órganos jurisdiccionales es de reciente data en comparación con el órgano resolutor en última instancia administrativa en materia tributaria que tiene competencia a nivel nacional.

Dicha instancia administrativa, recae sobre el Tribunal Fiscal, que es el órgano resolutor del Ministerio de Economía y Finanzas que administrativamente depende del Ministro, con autonomía en el ejercicio de sus funciones específicas, y respecto del cual, podemos encontrar resoluciones, en la página web de dicha institución, desde el año 1964, periodo en el cual fue creado mediante Ley N.° 14920.

En su momento, los pronunciamientos que emitía el Tribunal Fiscal constituían un referente en la resolución de conflictos en el ámbito tributario, no obstante, como bien se ha señalado, hoy en día, tal perspectiva está cambiando con la creciente labor interpretativa y resolutoria de órganos jurisdiccionales en materia tributaria en las diferentes instancias, que constituyen una vía donde acuden los administrados ante un pronunciamiento desfavorable en sede administrativa. Empero, en muchas ocasiones se han generado conflictos por la disparidad de los criterios interpretativos utilizados en ambas sedes, que se producen por múltiples factores. Por ello, resulta interesante analizar los diferentes límites sobre la interpretación y aplicación de la norma tributaria en sede administrativa y judicial.

En ese sentido, corresponde indicar que, las resoluciones que causan estado en el ámbito administrativo son susceptibles de ser cuestionadas en el ámbito judicial, a través del proceso contencioso administrativo, regulado en el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584 aprobado por Decreto Supremo N.° 011-2019-JUS —que tiene como antecedente inmediato al texto aprobado por el Decreto Supremo N.° 013-2008-JUS—, que en su artículo 1° dispone:

La acción contencioso administrativa prevista en el Artículo 148° de la Constitución Política tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

Por lo tanto, teniendo en consideración el rol que desempeñan los magistrados que integran las distintas instancias jurisdiccionales respecto al control de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, es menester indicar que los lineamientos o principios que tienen en consideración los órganos jurisdiccionales al momento de efectuar una labor interpretativa involucra la conjunción de diferentes disciplinas del derecho —tales como el Derecho Procesal, Derecho Administrativo y/o Derecho Tributario— al resolver un conflicto en el ámbito tributario vinculado con la admisión de medios probatorios extemporáneos, pero que se diferencia de las facultades con las que se encuentra investido el Tribunal Fiscal; aunque en ambos casos se encuentran vinculados con los principios que recoge la Constitución Política.

Pues bien, las normas tributarias que conforman nuestro ordenamiento jurídico, contienen disposiciones que regulan las relaciones jurídico-tributarias entre los ciudadanos y el Estado, sin embargo, no son ajenas de aquellos principios que subyacen de la Constitución Política del Perú, ya que su integración con la norma suprema condiciona su validez social y jurídica. En dicho sentido, cuando se trata de los

medios probatorios extemporáneos en el ámbito tributario, es posible hallar la presencia del “derecho a probar” que le asiste a todo ciudadano, que en muchas oportunidades se contraponen con las “reglas de preclusión procesal”, en el desarrollo de las diferentes etapas del procedimiento y proceso contencioso tributario.

Ante tal situación conflictiva, es importante que el operador jurídico, encuentre la interpretación acorde con los principios que subyacen a la norma materia de análisis, y a su vez se respete el orden procedimental establecido en la ley sin transgredir derecho alguno. De modo que, es importante tener en cuenta tales principios al momento de evaluar posibles vulneraciones de derechos constitucionales de los administrados, por aplicación de normas previamente establecidas.

Sobre el particular, corresponde señalar que cuando un administrado se halla inmerso dentro de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria tiene a su cargo diferentes funciones, además de la “facultad de revisión” de la correcta determinación de las obligaciones tributarias. Dentro de tales facultades, se encuentra por ejemplo, la labor de subsumir los diferentes supuestos de hecho a la norma tributaria correspondiente, es decir, aplicar las normas tributarias bajo su estricto alcance; por tal motivo, es posible colegir que su labor encuentra un límite en el «principio de legalidad», que se halla recogido en el numeral 1.1 contenido en el artículo IV del Título Preliminar Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, que preceptúa que: «Las autoridades administrativas deben actuar con respeto a la Constitución, la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que les fueron conferidas»; asimismo, se debe considerar que el desenvolvimiento idóneo de sus facultades es decisivo para la consecución de fines constitucionales y el respeto de principios del mismo orden, verbigracia, la capacidad contributiva, pues la posible redeterminación que efectúe la administración tributaria no puede transgredir el principio de no confiscatoriedad.

Por su parte, en relación al Tribunal Fiscal, es importante señalar que sus atribuciones se encuentran preceptuadas en el Texto Único Ordenado del Código Tributario, más concretamente en el artículo 101º; además, teniendo en consideración que las resoluciones que emiten son “actos administrativos”, su emisión debe enmarcarse dentro de los alcances del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, en lo que corresponda. Por otro lado, si bien bajo los alcances el artículo 102º del Texto Único Ordenado del Código Tributario, se ordena al Tribunal Fiscal la aplicación de la norma de mayor jerarquía, su interpretación no se circunscribe a la preferencia de la Constitución frente a otras normas, sino a conflictos entre normas infraconstitucionales.

Y si bien cuentan con un mayor margen interpretativo de las normas tributarias, dicha labor tiene límites intrínsecos a su naturaleza de órgano administrativo, que nuevamente se encuentra influenciado por el respeto del «principio de legalidad» precedentemente descrito.

Finalmente, el Poder Judicial en sus diversas instancias, y al amparo del proceso contencioso administrativo previsto en el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, tiene la labor de ejercer un control respecto de las actuaciones de órganos administrativos, tales como el Tribunal Fiscal, que no solo se circunscribe a un control de legalidad, sino, como bien expone Priori (2007, p. 61) contempla la protección de principios fundamentales del sistema jurídico, es decir, es un proceso que tiene fundamentos de orden constitucional. Siendo ello así, su capacidad interpretativa es mucho más amplia, y le permite tener en consideración criterios axiológicos al dilucidar un caso en concreto, en aras de la protección de principios y derechos constitucionales.

En consecuencia, habiéndose realizado una aproximación a las facultades y límites en cuanto a la aplicación de la norma por parte de órganos administrativos y judiciales, cabe precisar que tales diferencias podrían decantar en pronunciamientos con falta de uniformidad; siendo así, el presente trabajo se orienta a mostrar que al constituir la interpretación y aplicación de una misma norma, esto es el Código Tributario, tales diferencias no deberían tener tal resultado, pues se postula que, en el caso de las normas tributarias vinculadas a las reglas de preclusión procesal que restringen la admisión de medios probatorios extemporáneos, tiene como subyacente principios justificantes; por lo tanto, la labor del Poder Judicial en el ejercicio del control de pronunciamientos de órganos administrativos, sustentado en el ejercicio del principio de plena jurisdicción, se debe orientar a efectuar una adecuada ponderación de principios en el caso en concreto, a fin de resolver posibles conflictos entre derechos y principios constitucionalmente protegidos.

## **2.2 Aproximación a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y el Poder Judicial**

Con el fin de iniciar el análisis de la actual problemática, vamos a proceder a examinar algunos pronunciamientos emitidos por el Tribunal Fiscal, que han resuelto conflictos vinculados a la admisión de medios probatorios extemporáneos, cuyo soporte legal se encuentra plasmado en los artículos 125°, 141° y 148° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, de manera directa, y que también se desprende del artículo 75° del mismo cuerpo legal.

En mérito a la abundancia de resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, corresponde señalar que, para la selección de las mismas, se tendrá en consideración los siguientes criterios:

- I. Se seleccionará resoluciones de los tres últimos años que es factible el acceso, esto es del año 2016 al año 2018, para dotar de vigencia al análisis que se efectuará en la siguiente sección del presente trabajo; en virtud a la transición normativa acaecida con la dación del Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario, y que sustituye al Decreto Supremo N.º 135-99-EF. Debe tenerse en cuenta de que no es posible incluir a las resoluciones emitidas en el año 2019, pues a la fecha de realizada la selección de la muestra se advirtió que aún no estaban publicadas resoluciones de dicho año.
- II. Se realizará una selección, únicamente, de casos que se circunscriban a la admisión de medios probatorios extemporáneos, por ser la materia de investigación del presente trabajo.
- III. La selección se efectuará de manera aleatoria en virtud a la cantidad de la muestra delimitada.

Mientras que, en relación a la selección de jurisprudencia emitida por el Poder Judicial, es menester indicar que tendrán en consideración sentencias emitidas en segunda instancia por las dos salas superiores contencioso administrativas, de los tres últimos años que se tiene acceso, esto es, dentro del periodo comprendido entre el 2017 a octubre de 2019.

Corresponde señalar, que no se tomarán en cuenta las sentencias emitidas por la Corte Suprema, pues la casación tiene como fin, conforme el artículo 384º del Código Procesal Civil: «la correcta aplicación e interpretación del derecho objetivo y la unificación de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia»; de tal forma que, la valoración probatoria ya no forma parte del análisis por parte de dicha instancia y por ende, no es pertinente para efectos del presente trabajo.

### **2.3 Descripción y análisis de resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal**

Los Tribunales Administrativos, se sujetan al “principio de legalidad”, es decir a la aplicación de las normas que integran el ámbito tributario, sin que medie la valoración de la vulneración de derechos o principios constitucionales, sino únicamente la correcta aplicación de las normas a un determinado supuesto de hecho. Tal aseveración, se

muestra a lo largo de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, prueba de ello, serán las siguientes resoluciones que fueron seleccionadas de manera aleatoria a través de la página web de la institución, y cuyos criterios de búsqueda fueron introducidos en las ventanas correspondientes, teniendo en cuenta: a) el año de la resolución y b) la colocación de los términos: “medios probatorios extemporáneos”, “artículo 141° del Texto Único Ordenado del Código Tributario”, o “artículo 148° del Texto Único Ordenado del Código Tributario”.

Con la finalidad de contar con una propuesta metodológica en el análisis de la jurisprudencia, se ha recogido algunos elementos desarrollados por Lozano (2017, p. 88-89), denominado “análisis jurisprudencial de fallos tributarios”, dicha propuesta metodológica comprende los siguientes elementos: 1. Problema jurídico, 2. Regla jurídica, 3. Sombra decisoria, 4. Crítica jurídica, 5. Tipo de sentencia, y 6. Interpretación del precedente. Sin embargo, para efectos del presente desarrollo sólo se tomarán en cuenta los elementos 1, 2 y 4, pues respecto del elemento 3 no es posible su utilización en razón de que las resoluciones fueron escogidas de manera aleatoria, en relación al elemento 5, en el presente caso no es posible determinar el grado de importancia de las resoluciones por haber sido escogidas de manera aleatoria, y finalmente respecto del elemento 6, no se está aplicando pues la interpretación de las resoluciones se está efectuado de manera conjunta en la presente sección, y no de manera individual. Asimismo, para mejor entender se está añadiendo, como elementos del método, la sección resumen del caso, para poder entender cuál es la controversia que fue materia de pronunciamiento por parte del Tribunal Fiscal; la sección de decisión del Tribunal Fiscal y por último la crítica jurídica, para evaluar los alcances de la decisión recogida en la resolución analizada.

#### **Resolución del Tribunal Fiscal N.° 04971-1-2016**

**Materia controvertida:** Aplicación de la prorrata del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas.

**Problema jurídico:** El contribuyente presenta en etapa de reclamación medios probatorios destinados a desvirtuar la aplicación de la prorrata del crédito fiscal.

**Regla jurídica:** Principio de legalidad.

**Resumen del caso:** El procedimiento de fiscalización se destinó a verificar el cumplimiento de obligaciones relacionadas al Impuesto General a las Ventas e Impuesto a la Renta de octubre de 2004 a marzo de 2005, durante dicho procedimiento se observó el sustento de los medios de pago que acreditaran la

cancelación de facturas que se encontraban canceladas conforme se desprendió del Libro de Inventarios y Balances.

Frente a ello, el contribuyente arguyó que a la fecha de la fiscalización no se encontraban canceladas, y que por tal motivo habrían sido canjeadas con títulos valores; empero se observa que durante el procedimiento de fiscalización no se cumplió con su presentación. Siendo así, tanto en los escritos de reclamación como de apelación adjuntó diversos documentos en calidad de medios probatorios, que el Tribunal Fiscal no admite como medios probatorios en virtud de lo dispuestos en los artículos 141° y 148° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, pues no habría acreditado que la omisión de la presentación de las citadas letras de cambio en etapa de fiscalización se debió a una causa que no le era imputable.

**Decisión del Tribunal Fiscal:** No correspondía que tales medios probatorios fueron admitidos; y no habiendo acreditado con medios de pago expresamente establecidos en la ley, la cancelación de las facturas observadas, los importes que figuran en las mismas no pueden ser considerados como derecho a deducción de gasto o crédito fiscal para la determinación del Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas; y, por ende, mantiene la observación.

**Crítica jurídica:** En el caso, el Tribunal Fiscal efectuó un análisis estricto de los artículos 141° y 148° del Código Tributario, y al no advertir que el administrativo se hallaba en algún supuesto de excepción que contemplan tales normas, cumplió con su aplicación de acuerdo al principio de legalidad. Empero, llama poderosamente la atención que el Tribunal Fiscal en el segundo párrafo de la página cinco, proceda a “valorar” los documentos presentados de manera extemporánea por el contribuyente, y exponga inconsistencias de los mismos. En razón de que, por un lado, señala que no se admite, pero seguidamente aprecia su contenido y emite pronunciamiento sobre el mismo; como resultado, se aprecia la aplicación relativa del principio de legalidad, que podría tener como consecuencia la vulneración del principio de igualdad ante la ley.

#### **Resolución del Tribunal Fiscal N.° 00423-3-2016**

**Materia controvertida:** Gastos por concepto de depreciación de bienes del activo fijo.

**Problema jurídico:** El contribuyente no cumplió con acreditar la depreciación deducida de los bienes que fueron utilizados como gasto en el ejercicio 2004.

**Regla jurídica:** Principio de legalidad.

**Resumen del caso:** Durante el procedimiento de fiscalización, la Administración requirió al contribuyente, entre otros, documentación de fecha cierta que sustente el importe cargado en la cuenta de la clase 6-Gastos, así como de la cuenta Depreciación Inmueble, Maquinaria y Equipo; sin embargo, el contribuyente no cumplió con sustentar con documentación de fecha cierta el importe cargado a la cuenta 68-Provisiones del Ejercicio por Inmueble, Maquinaria y Equipo; motivo por el que dicho importe cargado a gasto por depreciación de activos fue reparado. Posteriormente, en etapa de reclamación presentó diversa documentación, empero la Administración no la meritó en aplicación del artículo 141° del Texto Único del Código Tributario.

**Decisión del Tribunal Fiscal:** Señala que el contribuyente no proporcionó información que acreditara la adquisición, propiedad, antigüedad y valor de adquisición de los bienes del activo fijo, por lo tanto, no le correspondía la depreciación de tales activos como gastos; razón por la cual, valida el reparo efectuado por la Administración Tributaria, y señala que se encuentra arreglado a ley que no se admitieran los medios probatorios presentados en etapa de reclamación.

**Crítica jurídica:** En el caso, el colegiado administrativo analiza el procedimiento de fiscalización, a fin de verificar la actuación de la Administración Tributaria, y efectivamente, denota que no se han presentado los documentos requeridos en etapa de fiscalización; no se advierte que haya mediado justificación alguna que haya merecido pronunciamiento por parte del Tribunal Fiscal; por lo que, en cumplimiento de sus funciones corrobora que el reparo de encuentra arreglado a ley y lo mantiene. Se observa un pronunciamiento en concordancia con el principio de legalidad.

#### **Resolución del Tribunal Fiscal N.° 01556-2-2016**

**Materia controvertida:** Reparó al crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas por aplicación del procedimiento de prorrata.

**Problema jurídico:** Correspondía la aplicación del procedimiento previsto en el punto 6.2 del numeral 6 del artículo 6° del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas, pues no se cumplió con contabilizar de manera separada las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas con el IGV.

**Regla jurídica:** Principio de legalidad.

**Resumen del caso:** El contribuyente realizó adquisiciones de agroquímicos que intervienen en la realización de sus operaciones de siembra y cosecha de productos que exporta, pero también de productos que vende localmente que se encuentra exonerado del IGV; así que, advirtiéndose del registro de compras presentado en etapa de fiscalización que no se contabilizaron las adquisiciones destinadas a operaciones gravadas y no gravadas, se aplica el procedimiento de prorrata del crédito fiscal. Ahora bien, en reclamación se aprecia que el contribuyente presenta una serie de documentación para desvirtuar la aplicación de la prorrata del crédito fiscal; no obstante, se valida la no aceptación en dicha etapa pues el contribuyente no se encontraba en ninguno de los supuestos de excepción previstos en el artículo 141° del Texto Único del Código Tributario.

**Decisión del Tribunal Fiscal:** Mantiene la aplicación de la prorrata del crédito fiscal, y señala que tampoco procedería la admisión de medios probatorios en etapa de apelación presentados en etapa de reclamación, pues no se cumple con ninguno de los supuestos previstos en el artículo 148° del Texto Único del Código Tributario.

**Crítica jurídica:** En el presente caso, el Tribunal Fiscal, acertadamente desestima la admisión de medios probatorios presentados en etapa de reclamación, pues los mismos, fueron reiteradamente solicitados a lo largo del procedimiento de fiscalización sin haber sido cumplido por el contribuyente. En ese sentido, teniendo en consideración de que se trata de operaciones de exportación y de venta de productos exonerados en el mercado interno, constituía obligación del contribuyente llevar un registro de sus adquisiciones conforme lo exige la norma, y no habiendo cumplido con sustentar estar inmerso en alguno de los supuestos que le permita presentar medios probatorios extemporáneos, su rechazo se encuentra arreglado a ley.

#### **Resolución del Tribunal Fiscal N.° 01177-2-2017**

**Materia controvertida:** Acreditación de causalidad de gastos pre-operativos registrados en la Cuenta 34-Intangibles del Registro de Activos Fijos.

**Problema jurídico:** El administrado no cumple con presentar documentación sustentatoria del gasto antes referido, razón por la cual, no fue posible establecer que corresponde su deducción ya que no se acreditó que sirvieran para la generación de renta o el mantenimiento de la fuente.

**Regla jurídica:** Principio de legalidad.

**Resumen del caso:** Tras advertirse la anotación en el Registro de Activos Fijos determinados gastos pre-operativos, se contaba con un monto amortizable para el ejercicio materia de fiscalización, la Administración Tributaria solicitó el sustento con documentación fehaciente. Posteriormente, el contribuyente señaló que no se encontraba obligado a presentarlos pues se trataban de ejercicios ya prescritos, razón por la cual, opone la falta de obligación de mantener dicha información, y la Administración repara la amortización efectuada, al no haberse acreditado su causalidad.

**Decisión del Tribunal Fiscal:** Señala que, si el contribuyente dedujo en el ejercicio 2003, gastos pre-operativos que se generaron en años anteriores, estaba obligado a sustentar tales gastos, y la Administración tiene la facultad de verificar el sustento de los mismos. Por lo tanto, mantiene el reparo efectuado por la Administración Tributaria, pues advierte que no se ha presentado la documentación sustentatoria correspondiente, y por otro lado, no correspondía que sea merituada conforme al artículo 141° del Texto Único del Código Tributario, y lo propio en instancia de apelación de acuerdo a lo preceptuado en el artículo 148° del mismo cuerpo legal.

**Crítica jurídica:** De la revisión del caso, se advierte que existe un manifiesto incumplimiento de la obligación de sustentar los gastos deducidos por parte del contribuyente, tan es así, que opone la prescripción de los ejercicios que son requeridos; en ese orden de ideas, tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal, emitieron pronunciamiento conforme a ley, pues la documentación presentada por el contribuyente de manera extemporánea, no se encontraba revestida de justificación alguna o algunos de los supuestos que la norma tiene previsto.

#### **Resolución del Tribunal Fiscal N.° 06291-1-2018**

**Materia controvertida:** Deducción de gastos.

**Problema jurídico:** No se ha acreditado la naturaleza y causalidad del gasto, al amparo del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta.

**Resumen del caso:** Durante el procedimiento de fiscalización la Administración Tributaria emitió diversos requerimientos, a fin de que el contribuyente acreditara la naturaleza, origen, aplicación y vinculación con la renta gravada de los gastos

financieros; pese a ello, no se advierte que se hayan presentado documentos que permitan examinar la causalidad de los mismos, ya que solo se aprecian asientos contables, análisis de cuentas elaborados por ella misma y cartas que indicaban que percibía préstamos.

**Regla jurídica:** Principio de legalidad.

**Decisión del Tribunal Fiscal:** El colegiado administrativo, expuso que al no haberse presentado documentación que permita sustentar los gastos deducidos por el contribuyente, corresponde que se mantenga el reparo determinado por la Administración. Por otro lado, en relación a los documentos presentados en etapa de reclamación, no estima su admisión en razón de que no se encuentra acreditado alguno de los supuestos previstos en el artículo 141° del Texto Único del Código Tributario, para dar trámite a medios probatorios extemporáneos. Asimismo, señala que en etapa de apelación se presentaron una serie de documentos con los que pretendía sustentar los gastos financieros reparados; sin embargo, nuevamente, no advirtiendo que se encuentre dentro de alguno de los supuestos previstos en el artículo 148° del cuerpo legal antes señalado, no admite tales medios probatorios.

**Crítica jurídica:** De los hechos del presente caso, se advierte de que la Administración, conforme a su facultad de fiscalización requiere el sustento de gastos deducidos por el contribuyente, pero existe una carencia de sustento, razón por la cual son reparados. Por otra parte, si bien el contribuyente, presenta una serie de medios probatorios tanto en etapa de reclamación como en apelación, se aprecia que en ningún caso justifica su extemporaneidad, ni se halla dentro de alguno de los supuestos de excepción que las normas pertinentes regulan. En ese entender, la resolución del Tribunal Fiscal se halla de acuerdo a sus facultades y conforme a ley.

### **2.3.1 Análisis de Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal**

En las resoluciones antes descritas, advertimos que, en el tracto normal de un procedimiento de fiscalización, la Administración Tributaria requiere una serie de documentos a los administrados para que sustenten sus obligaciones tributarias. Tales requerimientos no son producto del afán inconstante por parte de los órganos administrativos, sino, constituyen obligaciones previamente establecidas por voluntad del legislador, como es el caso del artículo 87° del Código Tributario, que recoge una

serie de obligaciones que los administrados deben cumplir, y que a su vez representa el cumplimiento de normas previamente establecidas en el marco de la convivencia de un Estado de Derecho.

Como se ha expuesto en la primera parte del presente trabajo, si bien la Administración Tributaria tiene la potestad de revisar el cumplimiento de obligaciones tributarias, el administrado también está investido de derechos, tal como es el debido proceso desarrollado en el numeral 1.1.1 de la primera parte, y que a su vez constituye un principio que se halla en procedimientos de orden administrativo, teniendo como resultado el «Principio del debido procedimiento», que igualmente contempla como derechos y garantías al «ofrecimiento y producción de medios probatorios».

El respeto de este derecho y principio, es una labor que se halla encargada al Tribunal Fiscal como órgano revisor de última instancia administrativa; empero, la labor decisora que cumple, no se halla circunscrita al control de constitucionalidad de las normas, sino a la aplicación conforme a ley por parte del operador jurídico respectivo. En dicho sentido, tal facultad corresponde a órganos distintos a los administrativos, pues recae en el Tribunal Constitucional y el Poder Judicial; por lo tanto, su labor se encuentra previamente delimitada, siendo materia de pronunciamiento en el vigente precedente vinculante recaído en la sentencia emitida en el Exp. N.º 4293-2012-PA/TC, que esclarece que la Administración Pública carece de facultades para examinar la constitucionalidad de normas y por ende de inaplicarlas cuando verifique que soslayan el supremo texto; aspecto último, que no es materia de investigación en el presente trabajo.

Ahora bien, para analizar la jurisprudencia emitida por el Tribunal Fiscal, es menester indicar que no se cuenta con jurisprudencia de observancia obligatoria que puedan representar hitos jurisprudenciales en el análisis del tema de investigación. Por tal consideración, es pertinente la utilización de algunos elementos de la propuesta metodológica planteada por Diego Eduardo López Medina, que tiene como premisa la elaboración de líneas jurisprudenciales, que entre otros, permite esclarecer la existencia de un patrón de desarrollo “decisorio” en las soluciones que se da en la jurisprudencia, y que parten de la identificación del problema jurídico, para que posteriormente se prosiga a la estructuración de la línea jurisprudencial (López, p. 161 2009); y de esta manera determinar si el Tribunal Fiscal mantiene una determinada línea jurisprudencial en los tres años que comprende la muestra seleccionada.

De la revisión de las resoluciones del Tribunal Fiscal N.º 04971-1-2016, N.º 00423-3-2016, N.º 01556-2-2016, N.º 01177-2-2017 y N.º 06291-1-2018, que fueron descritas

precedentemente, se desprende que el colegiado administrativo, mantiene uniformidad en la línea interpretativa respecto de la aplicación de los artículos 125°, 141° y 148° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, es decir, que la evaluación de la admisibilidad de los medios probatorios extemporáneos parte de la premisa de que tras evidenciarse el aporte de medios probatorios fuera de los plazos establecidos en la ley (problema jurídico), previamente examina si el administrado se halla en alguno de los supuestos habilitantes para su incorporación, ya sea en etapa de reclamación o apelación.

Siendo ello así, como consecuencia de que los administrados no justifican fehacientemente tal aporte extraordinario, se restringe a aplicar la norma preestablecida, y procede a denegar su admisión, resolviendo el caso en concreto con el caudal probatorio que el administrado aportó en las etapas correspondientes, que no es más que el reflejo del principio de legalidad que como expresaba Casas (2003, p. 258), implica la observancia de la ley por parte de la Administración Pública.

Bajo tales consideraciones, la labor de aplicación de la norma por parte del Tribunal Fiscal y su rol revisor de la actuación de la Administración Tributaria, se halla bajo los términos del principio de legalidad, desarrollado en el acápite 1.4.1. de la primera parte del presente trabajo, que en concordancia con el numeral 1.1 del artículo IV del Título Preliminar del T.U.O. de la Ley del Procedimiento Administrativo General, supone que los órganos que conforman la Administración Pública actúen dentro de las facultades que le estén atribuidas. En ese orden de ideas, de la revisión de la muestra antes expuesta, no se aprecia *per se* que la labor interpretativa y de aplicación de la ley efectuada por parte del Tribunal Fiscal, se halle en contra del principio y derecho del debido procedimiento, y por el contrario se desprende el cumplimiento de las normas que por voluntad del legislador y con respaldo constitucional, prevén etapas preclusivas a lo largo de la fiscalización y de los procedimientos contencioso tributarios.

#### **2.4 Descripción y análisis de resoluciones emitidas por el Poder Judicial en Segunda Instancia: Salas Superiores**

Como bien se ha señalado, se intenta dotar de vigencia al análisis jurisprudencial del presente trabajo, y para tal fin, se recogió una muestra de sentencias en segunda instancia judicial emitidas por las salas superiores especializadas en lo contencioso administrativo con sub-especialidad en temas tributarios y aduaneros, comprendidas en los años 2017 a 2019, y del total de 1472 sentencias de vista emitidas durante esos

años, se ha podido recoger un total de 19 sentencias que se encuentran directamente vinculadas al tema materia de investigación.

Tales sentencias, fueron recogidas de la página web del Poder Judicial: <https://www.pj.gob.pe/>, que es de acceso público; y seguidamente nos dirigimos al acápite denominado “Jurisprudencia Nacional Sistematizada”, donde escogimos el tipo de búsqueda especializada y realizamos las siguientes selecciones: a) Corte: “Superior”, b) Especialidad: Contencioso Administrativo, c) Órgano Jurisdiccional : “6° SALA” o “7° SALA”, d) Año de la Resolución: “2017”, “2018” o “2019”.

Seguidamente, continuando con la propuesta metodológica seguida para las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal desarrollada por Lozano (2017, p.88-89), denominada “análisis jurisprudencia de fallos tributarios”, se procederá a describir las sentencias de vista, antes de ello, es importante indicar que los 19 expedientes en los cuales se han emitido sentencias vinculadas con el tema materia de investigación son los números: 04441-2015, 11134-2016, 3025-2017, 10415-2013, 13096-2017, 3463-2015, 1536-2016, 9435-2017, 15183-2016, 196-2017, 2240-2017, 6057-2016, 4244-2015, 11122-2017, 3017-2017, 3051-2018, 6415-2017, 4192-2010, y 13160-2017; empero se efectuará la descripción y análisis de las cinco primeras, en razón de que de su contenido se desprende las líneas interpretativas representativas del total de la muestra estudiada, debido a que, el grupo de sentencias antes mencionadas muestran dos posiciones respecto de la admisión de medios probatorios extemporáneos, por un lado, los admiten y por otro lado no; siendo objetivo de este trabajo mostrar ambas líneas de interpretación y no el análisis de cada caso en concreto.

**Expediente: N.º 04441-2015**

*Fecha: 08 de marzo de 2017*

**Materia controvertida: Los hechos que no fueron alegados en sede administrativa no pueden alegarse en sede judicial y por tanto la actividad probatoria en sede judicial no puede estar referida a actuaciones no recogidas en el procedimiento administrativo.**

**Resumen del caso:** Cuando el contribuyente interpone demanda, cuestiona la resolución que agota la vía administrativa invocando su nulidad, por cuanto también son nulos e ineficaces tanto el Acta Probatoria como el Acta de Inventario Físico, por los defectos formales; asimismo, señala que no se ha emitido pronunciamiento sobre tales defectos, y por el contrario se ha limitado a concluir que los documentos que acreditan la propiedad de los bienes comisados, fueron

presentados de modo extemporáneo. Empero, se desprende de la demanda que se exponen argumentos que no fueron alegados en el procedimiento administrativo.

**Decisión de la Sala Superior:** Se señala que la actividad probatoria-valorativa del Juez se encuentra restringida a las alegaciones que se efectuaron en sede administrativa, pues interpreta que el artículo 30° del T.U.O. de la Ley N.° 27584, no solo comprende ni está únicamente relacionado con el acto de ofrecimiento de medios probatorios, sino a su vez con el acto de valoración de medios probatorios que está a cargo del Juzgador; por ende, la actividad del juzgador se encuentra limitada a aquellas alegaciones o referencias a hechos que hayan sido efectuados por el contribuyente y que el procedimiento administrativo haya incorporado.

**Crítica jurídica:** De la revisión del caso se tiene que el Colegiado Superior, revisa la norma que dispone el plazo para la acreditación de propiedad previsto en el artículo 184° del T.U.O. del Código Tributario; y, por lo tanto, se establece que la documentación presentada por el contribuyente se encontraba fuera del plazo que la norma contempla. En ese orden de ideas, el Colegiado Superior, brinda una interpretación interesante respecto del artículo 30° del T.U.O. de la Ley N.° 27584, en el sentido de que existe una restricción, no solo a nivel de aporte de medios probatorios en sede judicial que hayan sido comprendidos en sede administrativa, sino extiende tal consideración a los argumentos o alegatos.

En este marco, se aprecia que el Colegiado Superior realiza una interpretación respecto del objeto del proceso contencioso administrativo, dirigida a intentar regular la conducta procesal de los accionantes, pues una actuación irrestricta en el aporte de medios probatorios así como la presentación de argumentos en sede judicial que difieren de aquello expuesto en etapa administrativa desnaturalizaría el presente tipo de proceso, por ende, concordamos con lo expuesto por el colegiado superior, cuando expone que las actuaciones y alegaciones se restringen a aquellas acaecidas en sede administrativa.

**Expediente: N.° 11134-2016**

**Fecha: 17 de julio de 2017**

**Materia controvertida: Determinar si las pruebas presentadas en la reclamación deben ser admitidas pese a haber sido presentadas de manera extemporánea, y si se ha transgredido el derecho de defensa del administrado al haberse descartado los numerales 1) y 4) del artículo 64° del**

## **Código Tributario que fueron sustento de las Resoluciones de Determinación y la Resolución de Intendencia.**

**Resumen del caso:** Durante el procedimiento de fiscalización se emitieron una serie de requerimientos a fin de que el contribuyente cumpla con la exhibición de documentos, empero habiendo subsistido dudas respecto de la veracidad o exactitud en la determinación del contribuyente, se configura el supuesto contenido en el numeral 2 del artículo 64° del Código Tributario. Asimismo, en etapa de reclamación, el contribuyente presenta documentación que no fue admitida en razón de lo preceptuado por el artículo 141° del citado cuerpo normativo.

**Decisión de la Sala Superior:** No se aprecia que se haya vulnerado el derecho de defensa del contribuyente debido a que con ocasión de la fiscalización presentó documentación que consideró pertinente. Igualmente, en relación a las pruebas presentadas en etapa de reclamación, señala que no se admiten ya que por elección del legislador “el procedimiento tributario contiene reglas de preclusión procesal”.

**Crítica jurídica:** El Colegiado Superior, esboza como fundamentos de su decisión que la no admisión de medios probatorios extemporáneos, se ajusta a la normativa prevista; y en concordancia con lo manifestado en la presente resolución, el análisis de una posible vulneración de un derecho de defensa que opone el contribuyente, no se ampara en razón de que en todo el procedimiento de fiscalización tuvo la oportunidad de presentar todos los documentos que considerara pertinentes; y por ello, no se acredita una posible indefensión, sino por el contrario, el incumplimiento de deberes previamente establecidos en normas tributarias.

**Expediente: N.° 3025-2017**

*Fecha: 21 de marzo de 2018*

**Materia controvertida:** Se incurre en una motivación insuficiente, esto, al haberse omitido el análisis respecto de los medios probatorios (copias de cheques) presentados por la demandante con su escrito de demanda, que necesitaban ser evaluados para emitir pronunciamiento, cuya controversia gira en torno a la acreditación del uso de medios de pagos.

**Resumen del caso:** Como consecuencia de procedimiento de fiscalización, se reparó, entre otros, la carencia de acreditación de uso de medios de pago de conformidad con lo dispuesto en los artículos 3° y 5° del T.U.O. de la Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, Ley 28194, aprobado por Decreto Supremo N.° 150-2007-EF. Sin embargo, en etapa de reclamación y apelación se presentó documentación que desvirtuaría tal reparo; empero, tanto la Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal no valoró tales medios probatorios por ser extemporáneos, lo que fue confirmado en primera instancia teniendo como sustento el artículo 141° del Código Tributario. Por lo que, el administrado invoca la vulneración del debido procedimiento administrativo al afectarse el derecho de probar, pues tales medios probatorios también fueron incorporados en el acto postulatorio.

**Decisión de la Sala Superior:** Señala que el artículo antes citado no es aplicable al caso en concreto en razón de que se estaría vulnerando el derecho de la parte accionante a ofrecer pruebas dentro del proceso de control de las resoluciones expedidas por la administración. Por tal motivo, ordenó que el *A quo* emita pronunciamiento en relación a los medios probatorios presentados (copias de cheques) fuera del plazo, por ser relevante para la resolución del presente caso.

**Crítica jurídica:** En principio corresponde señalar que, el Colegiado Superior no ha motivado razones para la inaplicación al presente caso del artículo 141° del Código Tributario, es decir el control difuso al caso en concreto, pues, de la lectura del caso se desprende que el administrado tenía la obligación de contar con los medios de pago pertinentes a la fecha en que se efectuó la fiscalización, y la admisión de tales medios probatorios extemporáneos no fue justificada por el administrado en etapa de reclamación, apelación, ni en el momento de la interposición de la demanda contencioso administrativa. En ese entender, se aprecia que el órgano superior privilegia la protección del derecho a probar sin tener en consideración las normas que regulan tanto el proceso como el procedimiento contencioso administrativo.

**Expediente: N.° 10415-2013**

**Fecha: 21 de setiembre de 2018**

**Materia controvertida: Determinar si la RTF impugnada, afectó el debido procedimiento, al haber valorado medios probatorios que habiendo sido requeridos durante la fiscalización realizada a la empresa codemandada, no**

**fueron presentados oportunamente; con lo cual se encontraría incurso en la causal de nulidad prevista en el inciso 2) del artículo 10° de la Ley 27444.**

**Resumen del caso:** El procedimiento de fiscalización a la contribuyente se efectuó a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias vinculadas al Impuesto a la Renta del 2001, advirtiéndose que no se sustentó el total de las observaciones efectuadas, razón por la cual procedió a emitir los respectivos valores. Después, con ocasión de la presentación del recurso de reclamación, presentó documentación relativa al reparo de omisión de ingresos devengados, los que no fueron admitidos por la Administración Tributaria de conformidad con el artículo 141° del Código Tributario, empero el Tribunal Fiscal al resolver el recurso de apelación sí los merituyó y valoró. Posteriormente, la Administración Tributaria interpone demanda en sede judicial y el *A quo* declara nula la RTF en razón de que el colegiado administrativo no habría motivado las razones por las cuales habría valorado medios probatorios presentados extemporáneamente.

**Decisión de la Sala Superior:** Considera que la presentación de los medios probatorios constituye un mecanismo de defensa del contribuyente, que permite ejercer el derecho a la contradicción y revertir los hechos imputados; por esa razón, no se encuentra arreglado a ley el reenvío al Tribunal Fiscal para la emisión de la resolución con debida motivación; pues, considera el Colegiado Superior que corresponde al *A quo* calificar y determinar si los medios probatorios generan convicción bajo el principio de verdad material, en ejercicio de su facultad de plena jurisdicción; por lo tanto, una vez realizado, se proceda a resolver el fondo del asunto. Por tales consideraciones, declara nula la resolución emitida por el *A quo* a fin de que se emita un nuevo pronunciamiento.

**Crítica jurídica:** De la revisión de la sentencia emitida, se desprende que no fluye una debida motivación respecto de las razones por las cuales no se habría permitido el ejercicio del derecho a la contradicción del administrado, así como el supuesto justificante bajo el cual se procede a admitir y valorar las pruebas presentadas de forma extemporánea por el administrado. No obstante, se ordenó al *A quo* que emita un pronunciamiento, que en principio era obligación por parte del Tribunal Fiscal, y por otro lado, que valore medios probatorios extemporáneos que solo representa la contemplación de actuaciones procesales sin respetar las reglas de preclusión procesal en el ámbito tributario.

**Expediente: N.º 13096-2017**

*Fecha: 27 de junio de 2019.*

**Materia controvertida:** Establecer si correspondía que el Juez de primera instancia debía valorar los medios probatorios que admitió, en aplicación del principio de verdad material; o limitar su admisión en razón de su presentación extemporánea y en atención a lo preceptuado por el artículo 30º de la Ley N.º 27584.

**Resumen del caso:** La Administración Tributaria inició un procedimiento de fiscalización respecto al impuesto a la renta, y una vez culminado, reparó la base imponible del acotado impuesto por diversos gastos no sustentados. Sin embargo, en etapa judicial, el administrado cuestiona la resolución del Tribunal Fiscal que confirma aquello determinado por la Administración, y para tal fin presenta anexos al escrito de demanda que en calidad de medios probatorios –a su criterio– sustentan los gastos reparados. En ese sentido, solicita que se aplique la plena jurisdicción, a fin de encontrar tutela a sus derechos e intereses.

**Decisión de la Sala Superior:** Como antecedente, es menester indicar que el juez de primera instancia, decidió no valorar los medios probatorios presentados por el accionante por haber sido ofrecidos de manera extemporánea en el procedimiento contencioso tributario en concordancia con lo contemplado en los artículos 141º y 148º del Código Tributario, así como del artículo 30º del T.U.O. de la Ley del Proceso Contencioso Administrativo. Por su parte el Colegiado Superior, expresa que el *A quo* no ha considerado que, atendiendo a las circunstancias del caso bajo análisis, es una obligación de la judicatura, en aras del principio de verdad material, verificar si los medios probatorios extemporáneos pudieran modificar el reparo u observación, más aún si fueron ofrecidos en el proceso contencioso administrativo. La Sala Superior considera que en caso se acredite tal supuesto, los formalismos legales para su no admisión a trámite, aunque fueran imputables al demandante, deben dejarse de lado para llegar a la verdad material. Por tales consideraciones, dispone declarar nula la sentencia de primera instancia, y ordena que se renueve el acto procesal teniendo en consideración los fundamentos que esgrime.

**Crítica jurídica:** Si bien es cierto no se ha manifestado de manera expresa la utilización de la técnica de la ponderación de principios; empero en el presente caso el colegiado Superior para arribar a la decisión adoptada señaló en la página

12 de la sentencia analizada, el término “prevalecer”, al hacer referencia a que la verdad material debía predominar respecto de los supuestos contemplados en los artículos 141° y 148° del Código Tributario, en razón de la trascendencia de los medios probatorios presentados por la parte accionante, tanto en sede administrativa como judicial. De la referida resolución, no se observa que exista una debida fundamentación para la inaplicación de las reglas previstas en los artículos antes mencionados, y tampoco se observa cuáles son las razones que el administrado haya expuesto para no haber presentado los medios probatorios requeridos por la Administración en etapa de fiscalización; en consecuencia, se observa que se prescinde del orden procedimental, sin ninguna justificación y además se crea precedentes, aunque no vinculantes, que terminan generando inseguridad y desigualdad jurídica.

## **2.5 Análisis de resoluciones emitidas por el Poder Judicial en Segunda Instancia: Salas Superiores**

La presente sección no tiene como propósito el cuestionamiento de decisiones de los magistrados que integran las Salas Superiores que emitieron las sentencias de vista materia del presente trabajo, sino plantear un análisis respecto a la aplicación de normas que integran el sistema jurídico peruano, con especial énfasis en aquellas que conforman el Derecho Tributario y el Derecho Administrativo; y de esta forma se intenta plantear aproximaciones a posibles soluciones cuando se aprecia una posible colisión de principios, que a su vez podrían tener como consecuencia la restricción de derechos constitucionalmente protegidos.

Ahora bien, siguiendo la misma metodología de interpretación ideada por D. Lopez<sup>1</sup> (2009, p. 161) es posible apreciar que respecto de las sentencias de vista recaídas en los **expedientes números 04441-2015 y 11134-2016**, el Colegiado Superior ha establecido una línea de interpretación completamente distinta a aquella recaída en los **expedientes números 13096-2017, 10415-2013 y 3025-2017**; debido a que, como bien fluye de la descripción de las mismas, en el primer grupo de sentencias se ha considerado una interpretación de acuerdo a estándares ligados con el principio de legalidad y seguridad jurídica. Por consiguiente, al no existir motivación válida esbozada por parte de los accionantes, se ha desestimado la admisión y valoración de medios probatorios extemporáneos tanto en sede administrativa, como judicial; por su parte en

---

<sup>1</sup>Los aspectos de dicha metodología fueron descritos en la sección de “Análisis de las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal.”

el segundo grupo de sentencias, se observa que se admiten medios probatorios presentados de manera extemporánea y como lógica consecuencia se inaplican, principalmente, los artículos 141° y 148° del Código Tributario.

De los casos reseñados se desprenden similitudes que, en atención al “principio de predictibilidad” que a su vez se sustenta en el principio de seguridad jurídica, deberían dar como resultado la emisión de sentencias que no sean contradictorias y que, por el contrario, recojan una interpretación uniforme de las normas que contemplan reglas de preclusión procesal en el ordenamiento jurídico tributario.

Ahora bien, postulamos que las sentencias emitidas por las dos Salas Superiores especializadas en lo contencioso administrativo con sub especialidad en temas tributarios y aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, constituyen “jurisprudencia” [y por ende se hallan vinculadas por el principio de predictibilidad de las decisiones judiciales], porque concordamos con la definición de la jurisprudencia en sentido amplio, propuesta por Messineo (1979, p.120) seguido por Torres (2008, p. 225) cuando señalan que se debe entender a la jurisprudencia como cualquier decisión emitida por una autoridad judicial o gubernativa, destinada a la interpretación y aplicación del derecho, con prescindencia de su rango o categoría. Por tales consideraciones, si bien no existen precedentes con carácter vinculante emitidos sobre el tema materia de investigación, por parte de la Corte Suprema o Tribunal Constitucional, es evidente que las líneas de interpretación que venimos exponiendo serán materia de futuros pronunciamientos por tales órganos jurisdiccionales.

Teniendo en consideración las descripciones de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, así como las sentencias emitidas por el Poder Judicial por intermedio de las Salas Superiores especializadas en lo contencioso administrativo con sub especialidad en temas tributarios y aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, es posible colegir que ambos órganos, tienen diferentes facultades al momento de la resolución de un caso en concreto; por dicha razón, en las decisiones adoptadas por un lado por el Tribunal Fiscal, se aprecia la estricta aplicación del principio de legalidad de normas relativas a medios probatorios extemporáneos, mientras que en el caso de los órganos jurisdiccionales el análisis incluye la posible vulneración de derechos constitucionales, la interpretación de la norma y el control de la actuación de órganos administrativos.

### CAPÍTULO III: DISCUSIÓN

La autonomía del Derecho Tributario contempla la posibilidad de contar con reglas especiales frente al ordenamiento jurídico en general; sin embargo, la Constitución irradia sus alcances a todo el sistema legal, y por esa razón, las normas tributarias, bajo nuestra concepción tienen inmersos principios y derechos constitucionales, como bien se expuso en el marco teórico, cuando siguiendo a Duran (2009, p. 10) señalamos que es necesario tener una lectura de las normas que integran el ordenamiento jurídico tributario desde el marco constitucional vigente. Dentro de los principios que consagra la Carta Magna, se encuentra el debido proceso, que su vez subsume el derecho a probar; empero, se desprende de los artículos 75°, 125°, 141° y 148° del Texto Único Ordenado del Código Tributario y de los artículos 29° y 30° del Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27584, la presencia concomitante de reglas de preclusión procesal, que se entienden como una restricción a la presentación de medios probatorios extemporáneos en sede administrativa y judicial respectivamente; con lo cual, se aprecia que el ejercicio del derecho a probar, no es irrestricto, pues se encuentra modulado por reglas de preclusión procesal que se sustentan en el principio de seguridad jurídica.<sup>2</sup>

En ese sentido, la validez de la limitación del derecho constitucional a la prueba, conlleva a una aplicación particular del principio del debido proceso de acuerdo a los principios constitucionales tributarios que subyacen a las reglas de preclusión procesal, esto es, del principio de seguridad jurídica y el cumplimiento de los fines constitucionales que el Estado tiene encargados, cuyo medio principal es la recaudación; razón por la cual, es menester efectuar una justificación de la intervención del principio del derecho a probar a través de la teoría de principios de Robert Alexy (2008, p. 15), que explica que los principios se entienden como mandatos de optimización.

En esa medida, teniendo en consideración que Alexy parte de la distinción entre las reglas y principios, para efectos del presente trabajo, es importante establecer que, el derecho a probar, debe entenderse bajo la lógica de la concepción de “principios”, pues su presencia en las normas del Derecho Tributario, no implica un ejercicio absoluto, sino, que tiene en cuenta la especialidad de la materia y ha procurado recoger su contenido esencial, pero a su vez ha incluido límites temporales en la presentación de medios probatorios extemporáneos para dotar de seguridad jurídica a las relaciones

---

<sup>2</sup> Sobre la consideración de no irrestricto o no absoluto del derecho constitucional a probar, para mejor entender, es menester citar algunos expedientes donde se han emitido pronunciamientos en esa línea interpretativa por parte del Tribunal Constitucional, como son: 03271-2012-AA/TC, 01126-2012-AA/TC, 04831-2005-HC/TC, 01014-2007-HC/TC, entre otros.

procedimentales entre el Estado por intermedio de la Administración Tributaria y los administrados —referida en estricto a la predictibilidad de la actuación de las autoridades administrativas— y por otro lado, para que el Estado pueda cumplir con fines constitucionalmente contemplados en la Carta Magna.

Así las cosas, si bien el derecho a probar es expresión del principio del debido proceso que a su vez es parte de los denominados, «Principios de la Administración de Justicia», que se encuentran recogidos en el artículo 139° perteneciente al Capítulo VII de la Constitución Política de 1993, que nos llevaría a colegir que su aplicación se contextualiza en el ámbito judicial. Empero, como bien se ha expuesto en el marco teórico del presente trabajo, y en concordancia con De Bernardis (1995, p. 414) tal principio también irradia su fuerza normativa a los procedimientos administrativos como los tributarios, considerando las particularidades de su concepción y aplicación.

Así pues, en el ejercicio de la labor interpretativa de las normas tributarias que contemplan reglas de preclusión procesal de los operadores jurídicos, es importante que se tenga en consideración que, en el ámbito administrativo, el principio del debido proceso en su vertiente del derecho a probar también admite restricciones, que no desnaturalizan su aplicación transversal a todo el ordenamiento jurídico, y por ende no implica que el derecho a probar no se encuentre debidamente garantizado.

Dentro de ese marco de ideas, cuando el Poder Judicial, resuelve controversias que se hallan vinculadas con la colisión entre el derecho a probar y las reglas de preclusión procesal, es importante que el análisis tenga como punto de partida, el entendimiento del principio del debido proceso en sede administrativa que contiene al derecho a probar, para que de esta manera se efectúe una adecuada interpretación de la posible afectación del derecho a probar por la restricción de presentación de medios probatorios extemporáneos, ya que *prima facie*, muchos casos podrían dar la apariencia de una vulneración del referido derecho. Por lo que, la correcta interpretación de los principios que subyacen en las disposiciones que regula la admisión de medios probatorios extemporáneos, tanto a nivel administrativo como judicial, es sustancial para el respeto del orden procedimental establecido por voluntad del legislador en las normas tributarias y para la protección de bienes constitucionalmente protegidos.

### **3.1 Las líneas jurisprudenciales vinculadas a las reglas de preclusión procesal en el ámbito tributario**

Ahora bien, de la revisión jurisprudencial efectuada en el Capítulo II del presente trabajo, que atañe a las sentencias emitidas en los expedientes números 13096-2017, 10415-

2013 y 3025-2017, se ha podido advertir la admisión de medios probatorios extemporáneos por parte de las Salas Superiores especializadas en lo contencioso administrativo con sub especialidad en temas tributarios y aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, bajo la implícita ponderación del principio del debido proceso en su vertiente del derecho a probar. Dicho criterio, tiene como sustento la naturaleza de “plena jurisdicción” del proceso contencioso administrativo y la prevalencia del principio de verdad material, entre otros.

No obstante, se observa que no se ha tomado en cuenta que el legislador ha establecido supuestos de excepción que deben cumplirse y que garantizan la protección del derecho constitucional a la prueba en sede administrativa en los artículos 141° y 148° del Texto Único Ordenado del Código Tributario; así como en sede judicial, en los artículos 29° y 30° del Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27584, los que tienen que ser tomados en consideración al momento de la admisión de medios probatorios extemporáneos, como acoge el Tribunal Fiscal en las resoluciones emitidas en los expedientes números 01556-2-2016, 00423-3-2016, 04971-1-2016, 01177-2-2017, y 06291-1-2018; y que es compartido, en sentencias de vista recaídas en los expedientes números 04441-2015 y 11134-2016.

Consecuentemente, la lectura de las actuaciones procedimentales en sede administrativa no se puede efectuar bajo el análisis de la vulneración del principio del debido proceso en general, sino se debe interpretar los alcances de tal principio de acuerdo a las particulares características que contempla, como materia especial, el Derecho Tributario; pues el ejercicio irrestricto de la facultad de “plena jurisdicción” de los órganos jurisdiccionales y la protección ilimitada del “derecho constitucional a probar”, puede conllevar a que los administrados no respeten el orden procedimental previamente establecido, o que se ampare el incumplimiento de deberes señalados en el Código Tributario, y que finalmente termine postergando de manera injustificada e indefinida, como comparte Del Padre (2012, pp. 242-243), el cumplimiento de obligaciones de carácter tributario.

Empero, el problema tiene un aspecto previo y son las diferencias entre los procedimientos administrativos y los procesos judiciales. Como señala Duran (2009, p. 13) en el caso de los primeros, es trascendente que la Administración Tributaria cumpla con la protección de los fines constitucionales, para ello se le concede determinadas facultades; mientras que, en el caso de los segundos, expone Priori (2007, p. 85), es una vía a través de la cual el Poder Judicial controla tanto la legalidad como la constitucionalidad de la actuación administrativa; pese a las diferencias existentes,

sostenemos que una interpretación de las normas tributarias teniendo en cuenta los principios que se desprenden de la Constitución, pueden permitir una adecuada resolución de conflictos en los cuales existe una contraposición de derechos y principios.

En dicho sentido, la emisión de pronunciamientos por parte del órgano jurisdiccional, como es el caso de las sentencias recaídas en los expedientes números 13096-2017, 10415-2013 y 3025-2017 que aparentemente garantizan los derechos de los administrados y que controlan los actos emitidos en sede administrativa, han dejado de lado al principio de seguridad jurídica, que se materializa mediante reglas preclusivas procedimentales de los procedimientos tributarios [que justifican las limitaciones en cuanto al aporte probatorio extemporáneo], que por su carácter de especialidad se diferencia de otros ámbitos del derecho; sin tener en consideración que la intervención del derecho afectado se encontraba dentro del ámbito de constitucionalidad.

En esa lógica, concordamos con Obando, cuando refiere que la actuación de la Administración Tributaria debe respetar las garantías propias del debido proceso, pues las mismas deben orientarse en armonía con el texto legal y constitucional (2016, pp. 209-210). Ahora bien, del análisis de la norma procedimental tributaria se advierte que dichas garantías se encuentran plenamente vigentes y que están en constante perfeccionamiento<sup>3</sup>. Además, es importante reiterar que el derecho a probar tiene una legítima limitación que debe ser cumplida por órganos administrativos y judiciales.

Siendo ello así, la ponderación entre el derecho a probar entendido bajo la lógica de los principios, y el principio de seguridad jurídica que comprende a las reglas de preclusión procesal, dentro del ámbito constitucional-tributario, es entendida por el Tribunal Constitucional, como expone Rubio, como la comparación del cumplimiento de un objetivo constitucional respecto a la intensidad de la intervención de un derecho (2011, p. 119). Por consiguiente, colegimos que el derecho a probar cuenta con reglas debidamente previstas en normas administrativas y judiciales, por lo tanto, la limitación

---

<sup>3</sup> A modo de ilustración, es menester citar el Decreto Legislativo N.º 1421 que entró en vigencia el 14 de setiembre de 2019, que modificó el primer párrafo de los artículos 141º y 148º del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, respecto a los medios probatorios extemporáneos presentados por los administrados cuando no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo que se impugna. Siendo así, en tal modificación a la norma tributaria el legislador estableció que no corresponde exigir la cancelación del monto vinculado con las pruebas que se presentan, acreditación de carta fianza o que se deba probar que la omisión no imputable a causa del administrado. Posteriormente, tal modificatoria fue pasible de discusión por parte de los vocales del Tribunal Fiscal, quienes en aras de resguardar el principio de seguridad jurídica y de predictibilidad, emitieron el Acta de Reunión de Sala Plena N.º 2019-28 de fecha 12 de agosto de 2019, donde se aprobaron criterios para la admisión y evaluación de medios probatorios en el procedimiento contencioso tributario cuando no se ha determinado importe a pagar.

en el ejercicio de este derecho se encuentra plenamente justificada porque el orden procedimental que conlleva la aplicación de la preclusión procesal, tiene a su vez como respaldo que el Estado pueda obtener los recursos suficientes para el cumplimiento de los fines constitucionales, y del deber de contribuir de todos los ciudadanos integrantes del Estado.

En ese contexto, la emisión de pronunciamientos en sede judicial como aquellos plasmados en los expedientes números 13096-2017, 10415-2013 y 3025-2017, se hallan contrapuestas con las justificaciones constitucionales que subyacen de las reglas de preclusión procesal, y tienen una incidencia jurídico-social negativa, pues muestran una interpretación disímil de las mismas normas en diferentes instancias, que no otorga predictibilidad a los administrados, y por el contrario genera futuros incumplimientos del orden procedimental, con la expectativa del amparo de un proceso a nivel judicial que justifique tal incumplimiento invocando la vulneración de derechos fundamentales. Finalmente, se aprecia que el ejercicio de la facultad de plena jurisdicción que caracteriza al proceso contencioso administrativo, no puede ser una facultad que permita a órganos jurisdiccionales, no cumplir con el deber de interpretar y aplicar debidamente normas que cuentan con respaldo constitucional.

### **3.2 La interpretación administrativa y judicial vinculada a las reglas de preclusión procesal en el ámbito tributario**

Del análisis de las tendencias jurisprudenciales expuestas en el Capítulo II, se desprende que en el ámbito administrativo, en los casos que fueron materia de comentario, se aprecia una misma línea de interpretación vinculada a las normas relativas con el aporte extemporáneo de medios probatorios. En dicho sentido, sus decisiones se supeditan a la aplicación e interpretación conforme a los plazos preestablecidos, de manera que, no admiten ni valoran medios probatorios que habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria no hayan sido presentados en la oportunidad debida, y que siendo presentados extemporáneamente no tengan una justificación. Ahora bien, esta aplicación de la ley, no pareciera estar afectada de algún vicio que amerite la declaración de nulidad o que se revoque la decisión en sentido contrario cuando sea evaluado por instancias judiciales.

En ese orden de ideas, cuando tales decisiones han sido sometidas a dicho control no siempre se advierte una orientación jurisprudencial armónica, sino más bien se bifurca en dos líneas interpretativas en relación a la restricción del derecho a probar, y todo ello, tiene consecuencias socio-jurídicas que terminan demostrando inseguridad jurídica en

la aplicación y la interpretación de las mismas normas para casos similares, que tiene una incidencia directa en el concepto de aplicación de la ley con igualdad, que finalmente es un elemento de validez social de una ley. Tal inseguridad jurídica se demuestra en las sentencias recaídas en los expedientes números 04441-2015, 11134-2016, 3025-2017, 10415-2013, 13096-2017, 3463-2015, 1536-2016, 9435-2017, 15183-2016, 196-2017, 2240-2017, 6057-2016, 4244-2015, 11122-2017, 3017-2017, 3051-2018, 6415-2017, 4192-2010, y 13160-2017, pues del análisis efectuado en el Capítulo II, del presente trabajo respecto de las cinco sentencias examinadas fluyen dos líneas interpretativas con fundamentos completamente disímiles.

A mayor abundamiento, tales contradicciones en la emisión de sentencias tienen una incidencia directa en la eficacia del derecho en tanto sistema jurídico, y como sostiene García (2012, pp. 337-338) un sistema jurídico para ser tal, debe estar predispuesto a concebir predicciones sobre hechos o actos futuros, siendo una de sus misiones constituir una orientación en la conducta de las personas. En ese entender, cuando los órganos jurisdiccionales, efectúan una interpretación y aplicación al margen de las restricciones preestablecidas para el aporte de medios probatorios, están creando una fuente de derecho —jurisprudencia— que termina orientando la conducta de los administrados a prescindir del cumplimiento de obligaciones relacionadas con el sustento de sus obligaciones tributarias.

Esta influencia de la jurisprudencia, además de tener un rol orientativo, es utilizado como un argumento válido para la petición del amparo de una determinada pretensión en sede judicial; a modo de ejemplo, tenemos que en la sentencia recaída en el expediente número 3025-2017 de fecha 21 de marzo de 2018, el demandante esgrime como agravio en su escrito de apelación previsto en el literal i) de la página 2), que el *A quo* tenía que avocarse a emitir un pronunciamiento sobre el fondo, es decir, proceder a la valoración de con medios probatorios que fueron ofrecidos en sede administrativa como judicial de manera extemporánea pues se debería resolver un conflicto de intereses. No obstante, si adoptamos la tesis de soslayar normas procedimentales, carece de objeto la propia existencia de un sistema normativo, lo que genera inseguridad jurídica ante su evidente ineficacia para regular la conducta de los ciudadanos. En ese mismo sentido, se expresa Ross (1997, p. 60) cuando indica que un sistema normativo es a su vez un sistema de seguridad, pues está vigente cuando constituye un esquema para futuras acciones sociales. Aun así, del análisis de la mayoría de los casos seleccionados, fluye que los administrados incumplen abiertamente con los presupuestos del sistema

normativo tributario y, se tiene como consecuencia que el derecho mismo se torne en ineficaz.

En el Capítulo II, se ha podido vislumbrar como es que el Poder Judicial por intermedio de las Salas Superiores especializadas en lo contencioso administrativo con sub especialidad en temas tributarios y aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, viene emitiendo pronunciamientos que amparan pretensiones encaminadas a la valoración de medios probatorios extemporáneos, pero de tales decisiones no se advierten fundamentos que permitan inaplicar un conjunto de normas que contienen reglas de preclusión procesal.

Tales interpretaciones son abiertamente contrarias a las contenidas en las resoluciones del Tribunal Fiscal que no admite medios probatorios extemporáneos en sede administrativa, en estricta aplicación del Código Tributario. Consiguientemente, se emiten criterios interpretativos disímiles respecto de las mismas normas, que impiden la existencia de líneas jurisprudenciales coherentes y previsibles.

De esta manera, la ciudadanía pierde la confianza en el funcionamiento del sistema de justicia, que cobra especial relevancia cuando se trata de la resolución de conflictos de intereses que integran en su contenido la restricción de derechos fundamentales, y es donde cobra vital importancia la observancia de la seguridad jurídica como veremos a continuación.

### **3.3 La seguridad jurídica como justificación de las reglas de preclusión procesal en el ámbito tributario**

La seguridad jurídica siempre ha sido entendida en el ámbito del Derecho Tributario como un límite del poder estatal que pueden oponer los ciudadanos, y que además tiene un soporte legal en la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, y en el artículo 74° de la Constitución Política del Perú. Empero, la seguridad jurídica en el ámbito constitucional puede entenderse también como el fundamento para la restricción de derechos de los ciudadanos por su carácter especial. En ese orden de ideas, Ávila (2012, p. 243) sostiene que la seguridad jurídica se define como “una norma-principio”; y cuán importante es esta afirmación del autor, pues nos permite expresar que, en concordancia con tal categoría, la seguridad jurídica constituye el soporte de normas que integran el ordenamiento jurídico tributario.

A mayor abundamiento, Ávila (2012, p. 243) entiende que en el ámbito tributario la seguridad jurídica tiene fundamento en los derechos fundamentales; sin embargo, el

elemento diferenciador, que también es compartido por Duran (2011, p. 236) es el “tributo”. En ese sentido, el razonamiento de Ávila (2012, pp. 243-244), es que el establecimiento de un “tributo” genera ineludiblemente la presencia de una serie de restricciones a derechos de los ciudadanos, tal como ocurre con el derecho a probar; tales restricciones señala el autor tienen respaldo en variadas finalidades; que dicho sea de paso se encaminan al bienestar general; por ende, la seguridad jurídica debe ser observada por todos los operadores jurídicos al momento de interpretar normas que tengan restricciones de derechos para poder entender su fundamentación y así aplicar la norma en armonía con el sistema jurídico. En efecto, la seguridad jurídica debe entenderse no solo como la no modificación de normas en el tiempo, sino también como un principio que soporta las normas que integran el ámbito del Derecho Tributario.

Por otro lado, como consecuencia de la vigencia de la seguridad jurídica, se cumple también con su “rol protector” a los ciudadanos respecto del ejercicio de las facultades del Estado, pues si bien de los artículos 75°, 125°, 141° y 148° del Texto Único Ordenado del Código Tributario y de los artículos 29° y 30° del Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27584 se desprenden restricciones al derecho a probar, existen normas en el señalado código que también restringen la actuación de la Administración Tributaria durante el procedimiento de fiscalización; como es el caso del artículo 62-A, que contempla el plazo de un año, transcurrido el cual ya no puede notificarse actos en los que se requiera información adicional a la solicitada durante el plazo de dicho procedimiento por el respectivo tributo y período, o los diversos plazos de “prescripción” previstos en los artículos 43° y 44°. Por consiguiente, además del “rol protector”, se ha arribado a la conclusión de que la seguridad jurídica permite una igualdad de condiciones entre el contribuyente y la Administración Tributaria, pues para ambos el legislador ha contemplado facultades y también restricciones.

Siendo así, las restricciones trasuntadas en las reglas de preclusión procesal, como señala Silguero (2009, p. 16) no pueden ser entendidas como un impedimento para el respeto de las garantías procesales, que para el presente caso sería la vulneración del derecho a probar. Sino, entender que la razonabilidad de la preclusión se fundamenta en la existencia de procesos y procedimientos ordenados y eficientes, que a su vez permitan, como señala el autor, la ejecución de los actos mediante la existencia de seguridad jurídica para las partes intervinientes.

En ese entender, es trascendental que los operadores jurídicos, y en especial aquellos que desarrollan la difícil labor de resolver conflictos de intereses o que administran

justicia, efectúen un análisis minucioso de cada caso al momento de aplicar e interpretar la norma, pues por ser las mismas de carácter general, su aplicación debe efectuarse como señala Ávila (2012, p. 191) de manera uniforme e impersonal, y por ende un sujeto que se encuentre bajo las mismas circunstancias debe recibir el mismo trato (igualdad ante la ley).

Lo señalado no se verifica de la revisión de la jurisprudencia del Poder Judicial porque sujetos que aportan medios probatorios extemporáneos bajo similares circunstancias recibieron tratamientos diferentes, pues por un lado verificamos de las sentencias recaídas en los expedientes números 04441-2015 y 11134-2016 que tales medios probatorios son admitidos, mientras que en los expedientes números 13096-2017, 10415-2013 y 3025-2017 ocurre todo lo contrario. Por lo tanto, el principio a la igualdad también respalda la seguridad jurídica; sin perjuicio de la existencia de supuestos excepcionales que previamente verificados, admitan tales medios probatorios.

Ahora bien, teniendo en consideración las razones que justifican la seguridad jurídica en el ámbito del Derecho Tributario, no se desprenden justificaciones —que aplicando normas tributarias a la luz de principios constitucionales— para dejar de lado la vigencia de normas que restringen la presentación de medios probatorios extemporáneos sin que medie ninguna justificación por parte del administrado, en las sentencias recaídas en los expedientes números 04441-2015, 11134-2016, 3025-2017, 10415-2013, 13096-2017, 3463-2015, 1536-2016, 9435-2017, 15183-2016, 196-2017, 2240-2017, 6057-2016, 4244-2015, 11122-2017, 3017-2017, 3051-2018, 6415-2017, 4192-2010, y 13160-2017; porque como se ha indicado anteriormente, tales restricciones son válidas y razonables. En esa misma línea y dirección, es menester analizar si las reglas de preclusión procesal superan los estándares del principio de proporcionalidad como consecuencia de la afectación del derecho a probar.

### **3.4 El principio de proporcionalidad: análisis entre el derecho a probar vs el principio de seguridad jurídica en el ámbito tributario desde una perspectiva constitucional**

Como consecuencia del Estado Constitucional de Derecho en el que nos hallamos, tenemos como regla general, la vigencia de los derechos fundamentales, que se sobrepone a diferentes tipos de restricciones del poder político; sin embargo, como bien señala Bernal, tales derechos pueden ser restringidos por el Estado, pues entiende que la existencia de una sociedad tiene como uno de sus pilares la armonía del ejercicio de derechos de diferentes titulares, que puede generar conflictos en ejercicio de una

libertad absoluta (2013, p. 81); siendo así, los derechos fundamentales, como el derecho a probar también pueden ser materia de restricciones, siempre que estas superen el principio de proporcionalidad.

Pues bien, en el ámbito administrativo, se ha podido verificar que en las resoluciones que fueron materia de la presente investigación recaídas en los expedientes números 01556-2-2016, 00423-3-2016, 04971-1-2016, 01177-2-2017, y 06291-1-2018, el Tribunal Fiscal no efectúa un análisis crítico, cuando tiene la labor de dilucidar un caso en el cual, exista la restricción de derechos fundamentales, como el derecho a probar; en razón de que, como bien se ha expuesto anteriormente no tiene la facultad de ejercer el control difuso de las normas, pues ello decantaría en la inaplicación al caso de un determinado dispositivo legal al caso en concreto; por lo que, no se aprecia la presencia de principio de proporcionalidad por aplicación del Tribunal Fiscal.

Empero, si es una facultad que ejercen los magistrados del Poder Judicial especializados en materia tributaria, y si bien es cierto no se hace un desarrollo *per se* de la aplicación del principio de proporcionalidad en las sentencias de vista recaídas en los expedientes números 04441-2015, 11134-2016, 3025-2017, 10415-2013 y 13096-2017, se desprende que de manera indirecta se expusieron razonamientos que postulan una preferente protección del derecho constitucional a la prueba, en relación a normas que contemplan reglas de preclusión procesal previstas en el Código Tributario y el Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584.

En ese sentido, se ha venido utilizando la técnica de la ponderación en las sentencias antes referidas, y concordamos en tal mérito; pues como bien señala Guastini (2010, p. 78-79), ante la existencia de conflictos de principios constitucionales, no cabe la posibilidad de utilizar criterios tales como "*lex posterior*", "*lex superior*" o "*lex specialis*", ya que cuando se intenta resolver un conflicto entre dos principios, lo que se intenta efectuar es una "jerarquía axiológica" entre los principios materia en conflicto. Sin embargo, su aplicación debe estar revestida de una debida motivación, para garantizar vigencia del sistema normativo, y los principios que contempla la Constitución Política.

Así las cosas, la resolución de casos en los que colisionan principios o derechos utilizando el principio de proporcionalidad a través de la técnica de la ponderación, implica una lectura de las normas procesales que regulan el aporte de medios probatorios extemporáneos previstas tanto el Código Tributario como la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo teniendo como marco principal a la Carta Magna. En ese entender, el principio de proporcionalidad permite someter a evaluación las restricciones de derechos fundamentales, que en el presente caso comprende la

ponderación entre el principio de seguridad jurídica (materializado por medio de reglas de preclusión procesal), y, por otro lado, la afectación del derecho a probar constitucionalmente protegido.

Ahora bien, teniendo en consideración que en instancia judicial se evidencia la aplicación indirecta de la técnica de la ponderación, es menester efectuar una aproximación a su aplicación de conformidad con los fundamentos expuestos a lo largo del presente trabajo; no obstante, es preciso aclarar que, el análisis parte de la evaluación normativa y de principios constitucionales, y no de un caso en concreto, pues mediante esta perspectiva se intenta sostener la constitucionalidad de la restricción del derecho a probar por medio de las disposiciones normativas relativas con el aporte de medios probatorios extemporáneos; mas no la solución de un caso en concreto.

Y siendo ello así, corresponde iniciar recordando que el subprincipio de idoneidad, se entiende como la evaluación de la constitucionalidad de una medida que afecta derechos fundamentales en dos sentidos, por un lado, evalúa si la medida o su finalidad son legítimas, y por otro lado, establecerá si la medida es adecuada para promover tal finalidad (Bernal, 2005, p. 689). En dicho sentido, a lo largo del presente trabajo se ha expuesto que la presencia de reglas de preclusión procesal en las normas que regulan el procedimiento y proceso contencioso administrativo, tiene como finalidad contemplar lineamientos que coadyuven a que los administrados cumplan con presentar el sustento de sus obligaciones oportunamente, para que sea también oportuna la recaudación de los ingresos que requiere el Estado para sostener las necesidades de la sociedad y que a su vez constituye su fin último. Con dicha medida se intenta preservar un sistema jurídico procesal previamente establecido, que posteriormente es el campo donde median las relaciones entre la Administración Tributaria y el contribuyente, tal preservación proviene del principio de seguridad jurídica, que como principio constitucional otorga validez a las demás normas.

Respecto a la necesidad de la restricción del aporte de medios probatorios extemporáneos, es preciso señalar que, dicha regla implica el examen respecto de si la medida a evaluar es la única idónea para favorecer la finalidad que se pretende con su aplicación, e igualmente debe consistir en una medida que, siendo igual de idónea que la analizada, implique una menor afectación en los derechos fundamentales (Bernal, 2005, pp. 737-738). En relación con el objeto de estudio, corresponde señalar que el establecimiento de normas que restrinjan el aporte de medios probatorios extemporáneos, es la única forma normativa de contemplar un orden procedimental predecible en la interacción entre la Administración Tributaria y el contribuyente, pues

cualquier otra medida que preceptúe la posibilidad de su aporte sin ningún tipo de límite solo implica el ejercicio irrestricto de un derecho, que si bien es cierto tiene la categoría de fundamental puede admitir restricciones siempre que se encuentren debidamente justificadas.

Asimismo, las normas que contemplan la restricción del aporte de medios probatorios extemporáneos no afectan de manera determinante el derecho a probar, pues el administrado cuenta con las debidas garantías para presentar los medios probatorios que considere pertinentes, y con estadios que incluso permiten la presentación de los mismos, previo cumplimiento de uno de los supuestos de excepcionalidad que contempla la norma.

Finalmente, respecto a la ponderación o proporcionalidad propiamente dicha, Díaz expone que, la ponderación somete a evaluación la constitucionalidad de la medida sometida a control, que implica establecer cuál de los derechos o bienes constitucionales debe preferirse en relación al otro. Agrega el autor que el objetivo de la ponderación es establecer si los beneficios de la medida que se adopta son mayores o menores respecto a las posibles implicancias de su aplicación respecto de los intereses constitucionales involucrados. (2011, pp. 193-194). Por lo tanto, es importante indicar los fundamentos por los cuales se preferirá la afectación del derecho a probar.

En dicho sentido, el favorecimiento o preferencia del principio de seguridad jurídica, permite la existencia de un orden procedimental predecible en el aporte de medios probatorios. Tal consideración es posible, pues bajo su alcance, los ciudadanos tienen la posibilidad de conocer: i) las consecuencias jurídicas del incumplimiento de la acreditación del respaldo de sus obligaciones tributarias de manera oportuna, y ii) que la determinación de la obligación tributaria debe estar precedida de un debido respaldo probatorio que permita reflejar su capacidad contributiva de manera sustentada y real, pues en mérito al sistema de autodeterminación que contempla nuestro sistema tributario, la labor de fiscalización por parte de la Administración Tributaria, no es más que la supervisión de una determinación efectuada previamente por el propio administrado, y que se sustenta en la confianza otorgada por el Estado para tal operación.

Por otro lado, el principio de seguridad jurídica cuya presencia se refleja por medio de las diferentes reglas de preclusión procesal, permite otorgar de vigencia y eficacia al sistema normativo, que bajo el establecimiento de restricciones en el aporte de medios probatorios extemporáneos, cumple un rol de orientación en la conducta procedimental de los contribuyentes, pues el ejercicio irrestricto del derecho a probar puede decantar

en una postergación indefinida de la determinación de la obligación tributaria, que finalmente, es una de las principales fuentes que tiene el Estado para el cumplimiento de fines constitucionales encaminados al bienestar general. De manera que, bajo la aplicación del principio de proporcionalidad, las reglas de preclusión procesal cuyo respaldo es el principio de seguridad jurídica, cumplen con estándares de constitucionalidad que justifican la validez de normas que restringen el derecho a probar por intermedio de limitaciones en el aporte de medios probatorios extemporáneos.

Teniendo como preludio los argumentos previos, se desprende que la aplicación del principio de proporcionalidad en las sentencias de vista recaídas en los expedientes números 04441-2015, 11134-2016, 3025-2017, 10415-2013 y 13096-2017, no han sido materia de una evaluación rigurosa en cuanto a los principios que convergen así como las normas que tienen como subyacente el principio de seguridad jurídica, ya que su fundamento constitucional va más allá de la restricción del derecho a probar, pues se trata de la prevalencia del principio de seguridad jurídica, que a su vez garantiza la vigencia del propio sistema normativo.

En suma, la evaluación de normas que contemplan la restricción de medios probatorios extemporáneos por parte de operadores jurídicos, y en especial de órganos de administración de justicia, debe partir de una revisión de los principios y fundamentos constitucionales que lo soportan, pues el aumento de discusiones en sede jurisdiccional entre los ciudadanos y el Estado respecto de la determinación de la obligación tributaria ha tenido como consecuencia el cuestionamiento de la legitimidad de procedimientos preestablecidos, así como de muchas normas que integran el sistema normativo, como las que son materia del presente trabajo, que si bien es cierto pueden ser modificadas o perfeccionadas, no puede soslayarse bajo un ejercicio irrestricto de un derecho fundamental, que además se encuentra garantizado con otras normas que también integran el ordenamiento jurídico.

## CONCLUSIONES

- ❖ El derecho a probar en el ámbito tributario no es absoluto y admite excepciones, como las reglas de preclusión cuando establecen la oportunidad que tienen los administrados para presentar medios probatorios sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- ❖ Las restricciones plasmadas en las reglas de preclusión superan el test de proporcionalidad, dado que constituyen una medida que permite preservar un orden procedimental previamente establecido, asimismo se verifica que el administrado cuenta con las debidas garantías para la presentación de medios probatorios tanto en el procedimiento como en el proceso contencioso tributario; y finalmente, en razón de que tales reglas se encuentran sustentadas por el principio de seguridad jurídica que permite a su vez preservar la vigencia y eficacia del sistema normativo.
- ❖ De la revisión de las resoluciones emitidas por las salas superiores especializadas en lo contencioso administrativo con sub especialidad en temas tributarios y aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, se advierte la existencia de dos líneas de interpretación sobre las reglas de preclusión, cuya consecuencia es la ausencia de predictibilidad de las decisiones adoptadas, pues otorgan interpretaciones contradictorias de las mismas normas.
- ❖ El análisis de las normas que contienen reglas de preclusión que restringen el derecho a probar desde una perspectiva constitucional, permitió sustentar su validez, ya que la interpretación que se ha venido realizando por parte del órgano jurisdiccional puede dar lugar al amparo de pretensiones que se sustenten en el incumplimiento de obligaciones previamente establecidas, que a su vez tenga consecuencias en la coexistencia de libertades individuales y de bienes colectivos.

## BIBLIOGRAFÍA

- Alexy, R., & Bernal Pulido, C. (2008). *Teoría de los derechos fundamentales* ((2a. ed. en español), [1a. reimp.] ed., El derecho y la justicia). Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Alexy, R. (2007). *Teoría de la argumentación jurídica: La teoría del discurso racional como teoría de la fundamentación jurídica*. Lima, Perú: Palestra.
- Alexy, R. (1997). *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid, España: Centro de Estudios Constitucionales.
- Alexy, R. (1994). *El concepto y la validez del derecho*. Barcelona, España: Gedisa.
- Ataliba, G. (1992). Seguridad Jurídica. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 22, 3-18.
- Ávila, H. (2012). *Teoría de la seguridad jurídica*. Madrid, España: Marcial Pons.
- Basso, A. P. (2016). Principio de Seguridad Jurídica en el derecho Tributario y la promoción del desarrollo. En M.A. Baroni (Ed.) & M.B. Cardona (Ed.), *Ciudadanía y desarrollo* (pp. 171-183). Albacete, España: Editorial Bomarzo.
- Bernal Pulido, C. (2005). *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales.
- Bernal Pulido, C. (2008). *El Derecho de los Derechos*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Bernal Pulido, C. (2009). *El Neoconstitucionalismo y la normatividad del Derecho*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Bernal Pulido, C. (2014). *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales: el principio de proporcionalidad como criterio para determinar el contenido de los derechos fundamentales vinculante para el legislador*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Bernardo, C. (2010). Alcance y limitaciones del debido proceso en el procedimiento administrativo. (2010). (2010). Retrieved Diciembre, 2019, from Law Journal Library.

- Boroswski, M. (2000). La restricción de los derechos fundamentales. *Revista española de Derecho Constitucional*, 59.
- Bustamante, R. (2015). *El Derecho a probar como elemento esencial de un proceso justo*. Lima: ARA Editores.
- Bustamante, R. (2001). *Derechos fundamentales y proceso justo*. Lima, Perú: ARA Editores.
- Casas, J.O. (2003). *Principios Jurídicos de la Tributación*. En tratado de Tributación. Tomo I, Derecho Tributario, Volumen I, Buenos Aires: Astrea.
- Chiovenda, G. (1936). *Instituciones de Derecho Procesal Civil* (traducción de G. Orbaneja) Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado.
- Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia de 31 de enero de 2001 (Fondo, Reparaciones y Costas). Caso Tribunal Constitucional Vs. Perú. Recuperada de [http://www.corteidh.or.cr/docs/casos/articulos/Seriec\_71\_esp.pdf]
- Couture, E. (1958). *Fundamentos de Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Editorial Depalma.
- Devis Echandía, H. (1984). *Teoría general de la prueba judicial*. Medellín: Biblioteca Jurídica Dike.
- De Bernardis, L.M. (1995). *La Garantía Procesal del Debido Proceso*. Lima: Perú: Cultural Cuzco.
- Del Padre, F. (2012). *La prueba en el Derecho Tributario*. Lima: Editora y Librería Jurídica Grijley E.I.R.L.
- Díaz, L.I. (2011). La aplicación del principio de proporcionalidad en orden a juzgar sobre la licitud o ilicitud de una restricción a derechos fundamentales. *Revista de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso*, 36 (1), 167-206.
- Duran Rojo, L. (2011). La Aplicación Conjunta del Código Tributario y la LPAG en los Procedimientos Tributarios. Particular Referencia a la Motivación del Acto Administrativo de Naturaleza Tributaria. *Revista Derecho & Sociedad*, 236.

- Folco, C.M. (2004). *Procedimiento Tributario: Naturaleza y estructura*. (2da. ed.). Argentina: Rubinzal-Culzoni Editores.
- García, R. (2012). *El valor de la seguridad jurídica*. Madrid: Iustel.
- García Novoa, C., & González, E. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria* (Monografías jurídicas (marcial pons)). Madrid: Marcial Pons.
- García, N. C. (2000). *El concepto de tributo*. Lima: Tax.
- García, V. C. (2000). *Derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- Giuliani, F. C. M. (2000). *Derecho financiero*. Buenos Aires: La Ley.
- González, E. (2001). *“Los recursos administrativos y judiciales”*. Bogotá Colombia: Editorial Temis.
- Guastini, R. (2010). Ponderación: Un análisis de los conflictos entre principios constitucionales. En M. Carbonell (Ed.), *El principio de proporcionalidad en el Derecho Contemporáneo* (pp.71-113). Lima, Perú. Palestra Editores.
- Hernández, G. (2010). Los principios constitucionales, el proceso civil y la seguridad jurídica. En G. Hernández (Ed.), *Actualidad y futuro del Derecho Procesal* (pp. 53-81). Colombia: Editorial Universidad del Rosario.
- Hoyos, A. (1996). *El Debido Proceso*. Santa de Bogotá, Colombia: Editorial Temis S.A.
- Huerta, L.A. (1997). Jurisprudencia constitucional e interpretación de los derechos fundamentales. En Comunidad Andina de Juristas. (Ed.), *Derechos fundamentales e interpretación constitucional* (pp. 26-57). Lima, Perú.
- Landa, C. (2006). Los principios tributarios en la Constitución de 1993: Una perspectiva Constitucional. En M. A. Zolezzi. & O. J. Danós. (Ed.), *Temas de derecho tributario y de derecho p blico: Libro homenaje a Armando Zolezzi M Iler* (pp. 37-50). Lima, Perú: Palestra Editores.
- Liebman, E. (1987). *Manual de Derecho Procesal Civil*. Buenos Aires: Editorial EJE.

- Lopez, D. (2009). *EL DERECHO DE LOS JUECES: Obligatoriedad del precedente constitucional, análisis de sentencias y líneas jurisprudenciales y teoría de derecho judicial*. Bogotá, Colombia: Legis Editores S.A.
- Lozano, E. (2017). *Justicia Tributaria: Jurisprudencia tributaria del Consejo de Estado, 2005-2016*. Bogotá, D.C., Colombia: Ediciones Uniandes.
- Messineo, F. (1979). *Manual de Derecho Civil y Comercial. Tomo I*. Buenos Aires, Argentina: EJEA.
- Moron, J.C. (1997) *Derecho Procesal Administrativo*. 1ª ed. Lima, Perú: Página Blanca.
- Obando Castiblanco, A. S. (2016). Aplicación de los principios constitucionales de la prueba en el procedimiento administrativo tributario. *Revista Pensamiento Jurídico*, 44, 161-227.
- Poder Ejecutivo (2019). Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. Diario Oficial El Peruano. Lima.
- Poder Ejecutivo (2013). Decreto Supremo N° 133-2013-EF, Texto Único Ordenado del Código Tributario. Diario Oficial El Peruano. Lima.
- Priori Posada, G. F. (1997). *Estudios de derecho procesal*. Lima, Perú: ARA.
- Priori Posada, G. F. (2009). *Comentarios a la Ley del Proceso Contencioso Administrativo*. Lima, Perú: ARA.
- Quiroga, A. (1987). *Los Derechos Humanos- El Debido Proceso y las Garantías Constitucionales de Administración de Justicia. En: La Constitución Peruana de 1979 y sus problemas de aplicación. Once estudios interpretativos*. Lima: Perú: Cultural Cuzco.
- Ross, A. (1997). *Sobre el derecho y la justicia*. Buenos Aires, Argentina: Eudeba.
- Rubio, C. M. (2018). *El test de proporcionalidad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Peruano*. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.
- Ruiz Ruiz, R. (2016). La distinción entre reglas y principios y sus implicaciones en la aplicación del derecho. *Derecho y Realidad*, 10 (20).

- Sainz, B. F. (1991). *Lecciones de derecho financiero*. Madrid: Universidad Complutense, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones.
- Silguero Estagnan, J. (2009). *La preclusión de alegaciones en el proceso civil* (Cuadernos civitas). Cizur Menor (Navarra): Thomson-Civitas.
- Siota, A. M. (2010). *Analogía e interpretación en el derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons.
- Spisso, R. R., & Bidart, C. G. J. (2011). *Derecho constitucional tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- Taruffo, M. (2008). *La prueba*. Madrid, España: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.
- Torres, A. (2008). La jurisprudencia como fuente de Derecho. *Artículos y Ensayos en torno a la REFORMA DEL SISTEMA PROCESAL PENAL y Apuntes sobre la JUSTICIA CONSTITUCIONAL*, N° 8, 223-239.
- Tribunal Constitucional del Perú (2002). Sentencia recaída en el expediente 0016-2002-AI/TC. Colegio de Notarios de Junín contra el segundo párrafo del artículo 7° de la Ley N.° 27755. Recuperada de [<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.pdf>]
- Tribunal Constitucional del Perú (2005). Sentencia recaída en el expediente 00053-2004-PI/TC. Defensoría del Pueblo contra las Ordenanzas que regularon el régimen de arbitrios de la Municipalidad de Miraflores en el periodo 1997 a 2004. Recuperada de [<http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/00053-2004-AI.pdf>]
- Tribunal Constitucional del Perú (2006). Sentencia recaída en el expediente 00023-2005-PI/TC. Defensoría del Pueblo contra el Congreso de la República. Recuperada de [<http://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00023-2005-AI.pdf>]
- Tribunal Constitucional del Perú (2011). Sentencia recaída en el expediente 06712-2005-HC. Magaly Jesús Medina Vela y por don Ney Guerrero Orellana contra la Resolución de la Cuarta Sala Especializada en lo Penal para Procesos con Reos Libres de la Corte Superior de Justicia de Lima. 17 de octubre. Recuperada de [<http://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/06712-2005-HC.pdf>]

Tribunal Constitucional del Perú (2013). Sentencia recaída en el expediente 03271-2012-PA/TC. Gobierno Regional de Tacna contra la resolución de fojas 121, su fecha 1 de junio de 2012, expedida por la Sala Civil Transitoria de la Corte Superior de Justicia de Tacna. 13 de mayo. Recuperada de [<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2013/03271-2012-AA.html>]

Vallines, E. (2016). Preclusión, Cosa Juzgada y Seguridad Jurídica: A vueltas con el artículo 400 de la Ley de Enjuiciamiento Civil. En Díez-Picazo, I., & Vegas, J. (Ed.), *Derecho, Justicia, Universidad* (pp. 3171-3195). Madrid, España: Editorial Centro de Estudios Ramon Areces.

Villegas, H. (1980). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, T. I., Buenos Aires: Ediciones Depalma.

Villegas, H. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Ediciones Depalma

Zolezzi, M. A., & Danós, O. J. (2006). *Temas de derecho tributario y de derecho p blico: Libro homenaje a Armando Zolezzi M ller*. Lima: Palestra Editores.