

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD
CATÓLICA DEL PERÚ**

Escuela de Posgrado



**Análisis jurídico de la Sentencia Casación N.º 546-2022
Lima: la admisión de los medios probatorios
extemporáneos en el Procedimiento Contencioso-
Tributario**

Trabajo de investigación para obtener el grado académico de Maestra
en Derecho Tributario que presenta:

Ysabel Esmeralda Garcia Ortiz

Asesor:

Renee Antonieta Villagra Cayamana

Lima, 2025

Informe de Similitud

Yo, **Renee Antonieta Villagra Cayamana**, docente de la Escuela de Posgrado de la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesor(a) de el trabajo de investigación titulada(o) **Análisis jurídico de la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima: la admisión de los medios probatorios extemporáneos en el Procedimiento Contencioso-Tributario**, de la autora **Ysabel Esmeralda Garcia Ortiz**, dejo constancia de lo siguiente:

- El mencionado documento tiene un índice de puntuación de similitud de 33%. Así lo consigna el reporte de similitud emitido por el software *Turnitin* el 27/06/2025.
- He revisado con detalle dicho reporte y la Tesis o Trabajo de investigación, y no se advierte indicios de plagio.
- Las citas a otros autores y sus respectivas referencias cumplen con las pautas académicas.

Lugar y fecha:

Lima, 4 de Agosto de 2025.

Apellidos y nombres del asesor / de la asesora: <u>Villagra Cayamana Renee Antonieta</u>	
DNI: 29595176	Firma 
ORCID: 0000-0002-4054-8113	

RESUMEN EJECUTIVO

Este trabajo tiene como objetivo analizar el impacto jurídico que tendrían las reglas establecidas en la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima respecto de la admisión de medios probatorios extemporáneos en el procedimiento contencioso-tributario. La hipótesis principal plantea que dichas reglas podrían tener un impacto positivo en el contribuyente, al permitirle presentar pruebas en cualquier etapa del procedimiento, sin necesidad de cumplir con el plazo y condiciones establecidos en el Código Tributario. Sin embargo, también se advierte un posible impacto negativo, al comprometer la celeridad del procedimiento y la seguridad jurídica.

Este estudio adopta un enfoque normativo, jurisprudencial y comparado para analizar la regulación de la incorporación de pruebas presentadas fuera del plazo. En este marco, se incluye un análisis de los pronunciamientos más relevantes de la Corte Suprema de Justicia de la República relacionadas al tema materia de investigación. Asimismo, se realiza una comparación con la legislación de países como Chile, Argentina, Ecuador y Colombia, así como el modelo del Código Tributario – Versión 2015 del CIAT. Finalmente, se presentan las conclusiones y recomendaciones derivadas de los hallazgos obtenidos.

Palabras clave: Ordenamiento jurídico tributario, Procedimiento contencioso-tributario, Debido proceso, Derecho a la prueba, Principio de legalidad, Principio de verdad material, Principio de imparcialidad y Principio de buena fe procedimental.

ÍNDICE

Resumen Ejecutivo	1
Índice	2
Introducción.....	4
CAPITULO I: ESTADO DEL ARTE Y MARCO TEÓRICO	11
1.1 Posturas académicas sobre la admisión de medios probatorios extemporáneos, derecho a la prueba y la preclusión en materia tributaria	11
1.1.1 <i>Posturas académicas nacionales</i>	11
1.1.2 <i>Posturas académicas internacionales</i>	13
1.2 Debido Proceso	14
1.2.1 <i>Concepto y alcances del debido proceso</i>	17
1.2.2 <i>Derechos que conforman el debido proceso</i>	17
1.3 El debido proceso en el ámbito administrativo	24
1.3.1 Principios que comprende el procedimiento administrativo	26
1.4 El debido procedimiento en el ámbito tributario – Procedimiento Contencioso-Tributario	31
1.4.1 <i>Determinación de la obligación tributaria</i>	32
1.4.2 <i>Declaración tributaria</i>	33
1.4.3 <i>Procedimiento de fiscalización</i>	35
1.5 Procedimiento Contencioso-Tributario: Admisión de los Medios Probatorios Extemporáneos.....	38
1.5.1 <i>Definición de procedimiento contencioso-tributario</i>	38
1.5.2 <i>Estructura del procedimiento contencioso-tributario</i>	39
1.5.3 <i>El derecho a la prueba en el procedimiento contencioso-tributario</i>	40
1.6 Análisis de la interrelación entre el debido proceso y el procedimiento de fiscalización y el procedimiento contencioso-tributario	45
CAPITULO II: “PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN”	50

2.1 Enfoque normativo: Antecedentes normativos sobre la admisión de los medios probatorios extemporáneos en materia tributaria	51
2.2 Enfoque jurisprudencial sobre la admisión de los medios probatorios en materia tributaria: Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República y jurisprudencia del Tribunal Fiscal emitida posterior a la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima	58
2.2.1 Sentencias emitidas por la Corte Suprema de Justicia de la República, antes y después de la publicación de la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima	59
2.2.2 Resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas con posterioridad a la publicación de la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima	64
2.2.3 Conclusiones	65
2.3 Enfoque comparado: La admisión de los medios probatorios extemporáneos en la legislación internacional y el Modelo de Código Tributario del CIAT	67
2.3.1 Modelo de Código Tributario del CIAT – Versión 2015.....	68
2.3.2 Colombia	68
2.3.3 Argentina.....	69
2.3.4 Ecuador	70
2.3.5 Chile.....	70
CAPÍTULO III: “DISCUSIÓN”	76
3.1 Discusión de la hipótesis propuesta	76
Conclusiones.....	82
Recomendaciones	84
Referencias Bibliográficas	85
Anexo A	92

INTRODUCCIÓN

El Estado peruano se caracteriza por ser un “Estado social y democrático de derecho”¹, con una participación activa en la economía y la sociedad con el propósito de satisfacer las necesidades básicas no solo del individuo sino de la sociedad en su conjunto.

Al respecto, el Tribunal Constitucional² (2003), en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 0008-2003-AI/TC, señaló que el “Estado social y democrático de derecho” se fundamenta en el respeto a los principios y derechos básicos que sustentan todo Estado de derecho. Para ello es necesario establecer normas y procedimientos legales que hagan viable el funcionamiento de las instituciones públicas y, a su vez, fundamenten el sistema jurídico estatal, así como sus funciones. Asimismo, señaló que, si bien se garantiza la protección de los derechos del individuo, también se busca que estos sean ejercidos en armonía con el bien común y dentro de los límites establecidos por ley, ya que el individuo y la sociedad son dos categorías en las que debe existir coherencia y reciprocidad.

Además, precisó que para la conformación de un “Estado social y democrático de derecho” se requiere, por un lado, que los ciudadanos participen activamente en el que hacer estatal con la finalidad de que el Estado pueda alcanzar sus objetivos trazados; por otro lado, la identificación clara de sus objetivos con contenido social, de tal forma que se encuentre justificado su intervención u abstención, ya que lo que se busca es el bienestar de todos los ciudadanos sin distinción alguna, esto es, el bien común.

De lo señalado se desprende que para que el Estado pueda cumplir con sus objetivos, entre ellos, satisfacer las necesidades básicas de la sociedad, requiere que los ciudadanos contribuyan activamente al logro de dichos objetivos. Al respecto, Espinoza (2009) sostiene que dicha participación es fundamental no solo para la consolidación de una democracia efectiva, sino también para la regulación de asuntos públicos, teniendo el ciudadano no solo derechos, sino también deberes. Uno de estos deberes es contribuir al bienestar de la sociedad.

Considerando lo señalado en la mencionada sentencia, el TC (2007), en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 6626-2006-PA/TC, señaló que, en un “Estado social y democrático de

¹ Lo señalado se desprende de la interpretación de los artículos 3 y 43 de la Constitución Política del Perú.

² En adelante TC.

derecho”, la tributación cumple una función fundamental en el desarrollo de una sociedad más justa, ya que, a través de ella, cada individuo aporta parte de su riqueza al Estado para el financiamiento de los servicios básicos que impactan en la sociedad, así como para cubrir las necesidades estatales.

De ahí la importancia de que se exija a todos los ciudadanos, sin distinción alguna, que cumplan con contribuir al financiamiento de los gastos públicos. Para ello, el Estado a través de la Administración Tributaria³, ejerce acciones dirigidas a fiscalizar la correcta determinación de la obligación tributaria, así como combatir y sancionar la evasión tributaria, la cual afecta a la recaudación y, en consecuencia, a la sociedad.

Por ello, sostiene que la tributación no debe limitarse al pago del tributo, sino que es necesario que el ciudadano, en calidad de administrado, asuma otras obligaciones, tales como: presentar oportunamente la declaración del tributo, cumplir con su obligación de brindar la información solicitada por la Administración durante la fiscalización, y cooperar con esta en la lucha contra la informalidad y la evasión fiscal.

De lo señalado por el TC, se puede inferir que el contribuyente no solo tiene la obligación de pagar el tributo, sino también presentar oportunamente la declaración jurada del tributo, la cual es revisada por la Administración a través de un procedimiento de fiscalización. Para ello, cuenta con un plazo de 4 años, o de 6 años en el supuesto de que el contribuyente no cumpla con presentar la referida declaración, según lo establecido en el artículo 43 del Texto Único Ordenado del Código Tributario⁴, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF (2013). Transcurrido los plazos antes mencionados, prescribe la facultad de la Administración para determinar la obligación tributaria, exigir su pago y aplicar sanciones.

La finalidad del procedimiento de fiscalización es comprobar la correcta determinación de la obligación tributaria. Para ello, se requiere que tanto la Administración como el contribuyente tengan una participación activa en dicho procedimiento. Es decir, el contribuyente, en cumplimiento de su obligación de colaboración con la Administración, debe proporcionar toda la documentación que sustente lo consignado en su declaración tributaria. Por su parte, la actuación de la Administración debe estar orientado a la verificación de los

³ En adelante Administración.

⁴ En adelante Código Tributario.

hechos declarados por el contribuyente, es decir, a comprobar si los hechos declarados por el contribuyente se ajustan a la realidad.

De acuerdo con lo señalado en el Código Tributario, el procedimiento de fiscalización culmina con la emisión y notificación de la resolución de determinación, resolución de multa o la orden de pago, según corresponda (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, artículo 75). Lo determinado en dichos valores puede ser cuestionado por el contribuyente en un procedimiento contencioso-tributario, regulado en el Título III del Libro Tercero del Código Tributario.

En el procedimiento contencioso-tributario se encuentran establecidas las actuaciones que debe seguir tanto el contribuyente como el órgano encargado de resolver la controversia. Asimismo, se regula el plazo de duración de cada actuación, con el propósito de que la controversia sea resuelta en un plazo razonable y de forma eficiente, respetando los derechos del contribuyente.

Ahora bien, la admisión de los medios probatorios en el procedimiento contencioso-tributario está supeditado al cumplimiento del plazo establecido en el artículo 125 del Código Tributario. En el caso de aquellos presentados fuera de dicho plazo, su incorporación se encuentra condicionada a lo dispuesto en los artículos 125 y 141 o 148 del Código Tributario, según corresponda. La aplicación del artículo 141 o del artículo 148 dependerá de la instancia en la que el contribuyente pretenda incorporar una prueba no presentada en el plazo legal establecido.

Con relación a la admisión de pruebas presentadas fuera del plazo previsto en el Código Tributario, se ha advertido que existen criterios opuestos entre la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y la del Poder Judicial. Por un lado, el Tribunal Fiscal sostiene que, para que dichas pruebas puedan ser admitidas, el contribuyente debe no solo cumplir con lo previsto en el artículo 125 del Código Tributario, sino también acreditar alguna de las circunstancias excepcionales contempladas en los artículos 141 o 148 del Código Tributario. Esta interpretación ha sido reiterada en diversas resoluciones, entre ellas la Resolución N.º 05405-1-2021 (Tribunal Fiscal, 2021).

Por otro lado, el Poder Judicial, a través de diversas sentencias, como por ejemplo la Sentencia Casación N.º 8363-2021 Lima, ha adoptado una postura distinta, considerando que la inaplicación de los artículos 141 y 148 del Código Tributario concuerdan con la protección del derecho al debido proceso, el cual está reconocido en el inciso 3 del artículo 139 de la CP (Corte Suprema de Justicia de la República Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, 2023). Sin embargo, esta postura no ha sido uniforme a nivel judicial, ya que existen sentencias que han mantenido el criterio del Tribunal Fiscal, por ejemplo la Corte Suprema, en la Sentencia Casación N.º 15692-2015 Lima, confirmó la postura del Tribunal Fiscal señalando que el artículo 141 del Código Tributario establece literalmente que no se admiten medios probatorios que fueron solicitados durante la fiscalización y que no fueron presentados y/o exhibidos oportunamente, salvo que pruebe que la omisión no se generó por su causa (Corte Suprema de Justicia de la República Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, 2019).

En este contexto, el 7 de setiembre de 2023 se publicó en el diario El Peruano la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima (Corte Suprema de la República Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, 2023), mediante la cual se estableció con carácter de precedente vinculante las siguientes reglas:

- a) Permitir al contribuyente la subsanación de los requisitos formales, con la finalidad de que este pueda ejercer su derecho de reclamación, según lo establecido en el artículo 140 del Código Tributario (4.2.1).
- b) La autoridad administrativa, en cualquier estado del procedimiento administrativo, debe incorporar de oficio las pruebas que considere necesarias para el esclarecimiento de los hechos, aunque hayan sido presentadas extemporáneamente (4.2.2).
- c) Los órganos jurisdiccionales deben analizar la pertinencia y relevancia de los medios probatorios presentados por las partes, aunque estos hayan sido propuestos extemporáneamente en el procedimiento administrativo. Esto con la finalidad de incorporarlos válidamente en el proceso a pedido de parte o de oficio de ser el caso (4.2.3).
- d) Los órganos jurisdiccionales deben pronunciarse sobre el fondo de la controversia cuando dispongan de toda la evidencia necesaria para determinar el derecho correspondiente al

administrado. Esto incluso si no ha sido solicitado por el accionante, siempre que hayan sido parte de la controversia (4.2.4).

Las referidas reglas establecidas como precedente vinculante resultan discutibles jurídicamente, ya que en la práctica estarían inaplicando los artículos 141 y 148 del Código Tributario, si bien este último artículo no ha sido señalado expresamente. No obstante, dicha afirmación se desprende de lo establecido en la regla 4.2.2 de la mencionada casación que señala “**en cualquier estado del procedimiento**” la autoridad administrativa debe incorporar de oficio las pruebas necesarias para el esclarecimiento de los hechos. Esto es, no hace distinción entre la instancia de reclamación y apelación.

En este contexto, la pregunta principal que guía el presente trabajo de investigación es: ¿Qué impacto jurídico producen las reglas establecidas en la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima en la admisión de los medios probatorios extemporáneos en el procedimiento contencioso-tributario? También surgen otras preguntas complementarias, como son: ¿Las reglas establecidas en la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima afectan al principio de seguridad jurídica en materia tributaria? ¿En qué medida los requisitos para la admisión de los medios probatorios extemporáneos afectan el derecho a la prueba del contribuyente en el procedimiento contencioso-tributario?

Para abordar las interrogantes planteadas, partiremos de la hipótesis de que la admisión de los medios probatorios extemporáneos en el procedimiento contencioso-tributario, considerando las reglas procesales establecidas en la citada Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima, tendrían un impacto positivo para el contribuyente. Esto debido a que ya no habría un límite temporal para la presentación de los medios probatorios, con lo cual el contribuyente no tendría obligación de acreditar los supuestos de excepción establecidos en los artículos 141 y 148 del Código Tributario.

De otro lado, si bien es cierto que los órganos resolutores, en aplicación del principio de legalidad, están obligados a aplicar los artículos 141 y 148 del Código Tributario, la aplicación de dichas reglas, en la práctica, tendrían un impacto negativo en el procedimiento contencioso-tributario. Esto debido a que se estaría dejando a discreción del contribuyente la decisión de presentar o no, de manera oportuna, los medios probatorios requeridos durante el

procedimiento de fiscalización, ya que podría presentarlos en una etapa o proceso posterior al solicitado, como es el proceso contencioso administrativo.

Esta situación afectaría la celeridad del procedimiento y la seguridad jurídica, dado que, al no haber un límite temporal para la presentación y admisión de los medios probatorios, habría un alto riesgo que los pronunciamientos de los órganos resolutores no sean eficientes ni de calidad, debido a que el órgano resolutor estaría resolviendo la controversia sin haber evaluado la documentación que obra en poder del contribuyente, ya que este no lo presento oportunamente sino en una instancia posterior, con lo cual no habría certeza de lo resuelto por los órganos resolutores.

Asimismo, la aplicación de dichas reglas procesales tendría un efecto económico en menoscabo del uso eficiente de los recursos públicos. Entendiéndose como recurso público el recurso humano e insumos que despliega el Estado con el fin de recaudar. Estas reglas podrían significar un incremento en los litigios tributarios lo que, a su vez, ocasionaría un incremento del uso de los recursos públicos.

El objetivo general del presente trabajo de investigación es determinar el impacto jurídico que producirían las reglas establecidas en la Casación N.º 546-2022 Lima en la admisión de los medios probatorios extemporáneos en el procedimiento contencioso-tributario. Los objetivos complementarios es determinar si las reglas establecidas en la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima afectan al principio de seguridad jurídica en materia tributaria. Asimismo, determinar si los requisitos para la admisión de los medios probatorios extemporáneos afectan el derecho a la prueba del contribuyente en el procedimiento contencioso-tributario. Para tal efecto, se abordará el derecho al debido proceso y su aplicación en el ámbito administrativo y tributario, así como los principios que rigen el debido procedimiento administrativo y tributario y la prueba en el procedimiento tributario.

Los objetivos planteados serán abordados a través del método normativo, jurisprudencial y comparado. A partir del método normativo se analizará la evolución normativa sobre la admisión de los medios probatorios extemporáneos en el procedimiento contencioso-tributario a lo largo del tiempo. El enfoque jurisprudencial nos permitirá revisar la evolución de los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia sobre los medios probatorios extemporáneos, hasta la emisión de la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima. Asimismo, se

revisará las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas con posterioridad a la citada sentencia casación. Por último, el método comparado nos permitirá analizar las diferencias y similitudes de la forma de como otros países regulan la admisión de los medios probatorios extemporáneos en materia tributaria.

El presente trabajo de investigación se desarrollará en tres capítulos. En el primer capítulo se abordará el estado del arte sobre la admisión de los medios probatorios extemporáneos. Para ello, se iniciará con una revisión de las diferentes posturas académicas tanto nacional como internacional. Asimismo, se revisará los principales conceptos que nos permitirá sustentar nuestra posición, tales como el derecho al debido proceso y los derechos que lo integran, así como su aplicación en el ámbito administrativo y tributario. Finalmente, se revisarán los principios administrativos que guían el procedimiento administrativo y tributario.

En el segundo capítulo se desarrollará el problema de investigación y los enfoques metodológicos utilizados. En primer lugar, se analizará la evolución de los artículos 141 y 148 del Código Tributario, para lo cual utilizaremos el enfoque normativo. En segundo lugar, se analizarán 15 casaciones y 5 resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal con posterioridad a la publicación de la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima; y por último, se revisará la legislación de Argentina, Chile, Colombia y Ecuador y el Modelo del Código Tributario del CIAT – Versión 2015.

Finalmente, en el tercer capítulo se desarrollará la hipótesis principal, así como las hipótesis complementarias, desde una perspectiva crítica. Para tal efecto, se considerará lo desarrollado en los dos capítulos anteriores.

La relevancia de este trabajo de investigación no solo radica en la necesidad de comprender el impacto que tendrían las reglas establecidas en la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima en el procedimiento contencioso-tributario, sino también porque este tiene incidencia directa en el sistema tributario. Por ello, a través de este análisis se espera contribuir con una interpretación equilibrada entre los derechos y obligaciones del contribuyente y el sistema tributario.

CAPITULO I: ESTADO DEL ARTE Y MARCO TEÓRICO

En el presente capítulo se abordarán los conceptos y principios que sustentarán el análisis jurídico de la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima, en relación con la admisión de los medios probatorios extemporáneos en el procedimiento contencioso-tributario. Para ello, es fundamental analizar, en primer lugar, el derecho al debido proceso en el contexto administrativo y tributario. Para tal efecto, en especial, nos remitiremos a la jurisprudencia del TC, el cual, en su calidad de máximo intérprete de la CP, ha desarrollado de manera clara y precisa los derechos fundamentales de la persona, entre ellos, el debido proceso. Seguidamente, se analizará la determinación de la obligación tributaria, así como el procedimiento de fiscalización y su incidencia en el procedimiento contencioso-tributario, ya que estos interactúan entre sí y son esenciales para el funcionamiento de un sistema tributario justo, equilibrado y eficiente.

Esto con el propósito de demostrar que el análisis del derecho al debido proceso, que incluye el derecho a la prueba, debe realizarse en armonía con los principios que rigen el procedimiento administrativo, los cuales no se limitan al principio de verdad materia, impulso de oficio e informalismo, sino que también abarcan otros principios fundamentales, como los de legalidad, celeridad, buena fe procedimental, entre otros, así como las reglas establecidas en el Código Tributario, el cual forma parte del ordenamiento jurídico vigente.

Asimismo, en el estado del arte se expondrá las diferentes posturas académicas sobre la admisión de pruebas presentados fuera del plazo legalmente establecido, el derecho a la prueba y la preclusión en materia tributaria, las cuales nos permitirán comprender los aspectos más relevantes sobre el tema materia de investigación. Para tal efecto, se recurrirá a publicaciones académicas, especializadas e institucionales, tanto nacionales como internacionales.

1.1 Posturas académicas sobre la admisión de medios probatorios extemporáneos, derecho a la prueba y la preclusión en materia tributaria

1.1.1 Posturas académicas nacionales

Para abordar el tema materia de análisis, se inició con la revisión de las fuentes nacionales, principalmente publicaciones académicas. En particular, se ha revisado diversas publicaciones de la *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, las cuales contienen ponencias vinculadas al estudio de la admisión de los medios probatorios extemporáneos en materia tributaria.

En estas ponencias se destacan que, si bien los límites temporales a la admisión de los medios probatorios responden a un propósito del Estado, que es destinar de forma eficiente sus recursos, y que respetan los principios generales aplicables al debido procedimiento administrativo; no obstante, señalan que estos pueden ser mejorados con el propósito de encontrar un equilibrio con los parámetros constitucionales.

Por ejemplo, Chau Quispe & Garay Malpartida en su ponencia titulada “*Análisis de las reglas de preclusión del derecho a la prueba en el procedimiento contencioso tributario*”, señalan que uno de los objetivos que sustentan los límites contemplados en los artículos 125, 141 y 148 del Código Tributario es que se destinen de forma eficiente los recursos del Estado y que las discrepancias que se originen en la determinación de la deuda queden definidas en la fiscalización. Precisan que, validar que un medio probatorio presentado en forma “extemporánea” - que no fue admitido en el proceso contencioso administrativo - sea admitido en el proceso judicial significa el desconocimiento de los referidos objetivos. No obstante, consideran que no admitir los referidos medios probatorios en la vía administrativa tendría un efecto opuesto a los objetivos señalados, ya que esto ocasionaría que el contribuyente recurra a la vía judicial y que la Administración tenga que destinar recursos para la defensa del Estado, cuando la controversia pudo haberse resuelto de forma definitiva en la vía administrativa. Concluyen que, en la actualidad, el objetivo debe ser aplicar tanto las reglas sustantivas como las adjetivas de forma equilibrada, en concordancia con los parámetros constitucionales (2013, pp. 244-245).

Asimismo, Sotomayor en su ponencia titulada “*Algunos comentarios a la regulación de la prueba en materia tributaria: la preclusión del derecho a la prueba y la carga probatoria*”, sostiene que, si bien el sistema de preclusión establecido en el Código Tributario respeta los principios generales aplicables al derecho al debido procedimiento administrativo, este puede ser mejorado. Ello, en la medida en que dicho procedimiento administrativo debe realizarse

respetando el principio de verdad material, por ello es fundamental que se evalúen las pruebas aportadas por las partes, sin importar el momento de su presentación (2023, p. 1017).

1.1.2 Posturas académicas internacionales

A nivel internacional, se han consultado publicaciones académicas que ofrecen un panorama comparado sobre la limitación temporal de la admisión de los medios probatorios en materia tributaria. En específico, se ha revisado el libro *La Prueba en Derecho Tributario*, *Revista de Derecho (Valparaíso)* y la *Revista de Derecho Tributario*, estas dos últimas revistas contienen artículos vinculados al análisis de la legislación de Chile, vigente entre el año 2009 y 2020.

En estos artículos se destacan estudios vinculados a la preclusión y a la prueba en materia tributaria, elementos vinculados a la admisión de los medios probatorios. Señalan que la prueba en el Derecho Tributario y en el Derecho Civil no son similares pues ambos tienen propósitos diferentes. Esto es, en el Derecho Civil la prueba tiene como propósito resolver un tema probatorio que surge a partir de las alegaciones de las partes que intervienen en el proceso y, a su vez, estas buscan satisfacer sus propios intereses, mientras que, en el Derecho Tributario, la prueba tiene como punto de partida la declaración tributaria del contribuyente, cuyo contenido es revisado por la Administración, y el objetivo es satisfacer el interés general. Asimismo, sostienen que la preclusión si bien es un impedimento para acceder a la verdad material, esta es aceptada en un Estado de Derecho porque protege otros derechos o bienes que cumplen un rol importante en la búsqueda de la justicia.

Por ejemplo, Iribarra en su artículo titulado “*Los límites probatorios en los procedimientos tributarios*”, sostiene que, si bien la preclusión en algunos casos es un impedimento para acceder a la verdad material dentro de un proceso. No obstante, la preclusión es un principio aceptado en un Estado de Derecho pues tiene como objeto proteger otros derechos o bienes que también cumplen un rol importante en la búsqueda de la justicia como por ejemplo la certeza jurídica y la celeridad. Asimismo, sostiene que en materia probatoria la preclusión es la consecuencia de que el administrado no ejerció oportunamente su derecho a probar en la instancia correspondiente. Precisa, además, que en el ámbito tributario el derecho a probar, además de ser un derecho para el administrado, también es una obligación (2017, p. 294).

De otra parte, Rodríguez-Bereijo León en su libro titulado “*La Prueba en Derecho Tributario*”, en cuanto a la valoración de la prueba, señala que, a diferencia del Derecho Civil, donde la base para valorar la prueba consiste en resolver un tema probatorio específico que surge a partir de las alegaciones contradictorias entre las partes en igualdad de armas, en el Derecho Tributario, el punto de inicio usualmente es la declaración tributaria presentada por el contribuyente, cuyo contenido será revisado por la Administración o los Tribunales. Por ello, a tal efecto, la Administración goza, en el procedimiento de fiscalización, de amplias potestades de investigación y el contribuyente es sujeto de deberes y cargas, situación que no se presenta en el proceso civil (2007, p. 199).

En línea con lo señalado, Montecinos en su artículo titulado “*La prueba (tributaria) en sede administrativa y judicial con especial referencia a las modificaciones de la Ley 21.210*”, señala que, la prueba en el derecho tributario no puede asimilarse a la prueba en el ámbito civil pues a diferencia de este, donde las partes estratégicamente administran sus medios probatorios para satisfacer su interés propio, en el procedimiento tributario se busca la reconstrucción objetiva de los hechos y la satisfacción del interés general (2021, p. 156).

De las posturas académicas expuestas, se puede advertir que, tanto a nivel nacional como internacional, la aplicación de la regla de la preclusión en materia tributaria se encuentra razonablemente justificado, en la medida en que el establecimiento de un límite temporal para la presentación y admisión de los medios probatorios tiene como finalidad que los recursos del Estado sean utilizados de forma eficiente y, a su vez, garantizar la certeza jurídica y la celeridad en la resolución de la controversia. No obstante, en el ámbito nacional, se advierte que las opiniones académicas coinciden en señalar que las reglas relativas a la admisión de los medios probatorios extemporáneos pueden ser mejoradas con el objetivo de lograr un equilibrio adecuado con los parámetros constitucionales.

1.2 Debido Proceso

Tras haber expuesto las posturas académicas sobre el tema de investigación, es importante establecer las bases conceptuales que sustentarán el trabajo de investigación. En ese sentido, en el presente subcapítulo se desarrollará el concepto del debido proceso y los derechos que involucra.

Al ser el debido proceso un derecho consagrado en la CP, para efectos de su definición y alcance, en el marco de este trabajo de investigación, se ha considerado pertinente recurrir principalmente a la CP y a la jurisprudencia constitucional. Este último, debido a que el TC es el máximo intérprete de la CP y su interpretación nos brindará una mayor precisión sobre la definición del debido proceso.

Sobre el debido proceso Carvajal (2010) sostiene que, este es una norma de rango constitucional, por lo que debe ser analizada de forma vertical y descendiente en el esquema de jerarquía de normas. Es decir, primero debe desarrollarse y determinarse por ley y posteriormente por reglamento. En ese sentido, en el contexto del presente trabajo, el análisis del debido proceso se realizará a partir de lo señalado en la CP para luego arribar al ámbito tributario.

El numeral 3 del artículo 139 de la CP (1993) reconoce como principios y derechos inherentes a la función jurisdiccional la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Este precepto garantiza que ninguna persona sea apartada de la jurisdicción establecida por ley, ni sometida a procedimientos diferentes a los establecidos previamente, ni ser juzgado por órganos jurisdiccionales de excepción o por comisiones especiales creadas para tal propósito, con independencia de la denominación que se le asigne.

Coripuna (2006) señala que el debido proceso tiene una doble naturaleza: por un lado, es un principio constitucional; y, por otro lado, es un derecho fundamental. Es decir, el debido proceso, como principio constitucional, exige que los órganos jurisdiccionales al impartir justicia lo hagan respetando y garantizando las reglas que regulan el proceso; y como un derecho fundamental, garantiza que toda persona acceda a un juicio justo, en el que se respeten los derechos fundamentales de las partes que intervienen en el proceso.

El derecho al debido proceso también se encuentra regulado en la Convención Americana sobre Derechos Humanos⁵, la cual fue suscrita por el Gobierno de la República del Perú el 27 de julio de 1977, mediante el Decreto Ley N.º 22231. El artículo 8 de dicho convenio establece que toda persona tiene derecho a ser escuchada en un plazo razonable por un juez o tribunal, el que debe ser competente, independiente e imparcial, previamente establecido por Ley. Este

⁵ En adelante CADH.

derecho es aplicable no solo en el ámbito penal, sino también en el ámbito civil, laboral, fiscal o de cualquier otro tipo (Convención Americana sobre Derechos Humanos, 1969, artículo 8 numeral 1).

Asimismo, la CADH establece que los Estados miembros se comprometen a tomar medidas, tanto a nivel nacional como internacional -principalmente en lo económico y técnico-, con el propósito de lograr gradualmente la plena realización de los derechos derivados de las normas económicas, sociales, educativas, científicas y culturales, contenidas en la Carta de la Organización de los Estados Americanos, modificada por el Protocolo de Buenos Aires, según la disponibilidad de sus recursos obtenidos, ya sea por vía legislativa u otros medios apropiados (Convención Americana sobre Derechos Humanos, 1969, artículo 26).

En este contexto, la tributación desempeña un rol importante, ya que a través de esta se obtienen los recursos necesarios para financiar los servicios públicos, los cuales son necesarios para el desarrollo económico y poder garantizar la realización de los derechos sociales, tales como el acceso a la educación y la salud.

La CADH no solo reconoce derechos, sino también impone responsabilidades. En su artículo 32, establece que debe existir correlación entre los derechos y los deberes. Esto es, la persona tiene responsabilidad hacia su familia, su comunidad y la humanidad. Asimismo, el ejercicio de sus derechos está limitado por los derechos de los demás, la seguridad de todos y las justas exigencias del bien común en el marco de una sociedad democrática (Convención Americana sobre Derechos Humanos, 1969, artículo 32).

De acuerdo con lo establecido por la CADH, los derechos no son absolutos, sino que tienen límites que se basan en el respeto de los derechos de los demás, la seguridad colectiva y el bien común. Asimismo, la CP no solo reconoce los derechos fundamentales de las personas, sino también reconoce que existen deberes que toda persona debe cumplir, como el de respetar, cumplir y defender la Constitución y el ordenamiento jurídico del país (Constitución Política del Perú, 1993, artículo 38). En ese sentido, los derechos fundamentales deben ser ejercidos en armonía con la Constitución y las leyes que rigen el país, ya que el cumplimiento de estos garantiza el bienestar general y el adecuado funcionamiento del Estado. Por ello, no solo la Administración se encuentra obligada a respetar la Constitución y las leyes del país, sino también todos los ciudadanos.

1.2.1 Concepto y alcances del debido proceso

Ahora bien ¿Qué es el debido proceso? Para Salmon y Blanco (2021) el debido proceso es el conjunto de actos que tienen por finalidad proteger la titularidad o ejercicio de un derecho, los cuales deben ser cumplidos para que la persona esté en condiciones de defenderse ante cualquier acto adoptado por una autoridad, ya sea administrativa, legislativa o judicial, que pueda afectarle. El incumplimiento de dichos actos conlleva a la violación de un derecho fundamental, como el derecho a la defensa, el derecho a probar, entre otros.

La jurisprudencia constitucional ha sido uniforme al señalar que el debido proceso involucra la observancia no solo de los derechos fundamentales de toda persona sometida a un procedimiento, sino también la observancia de los principios y reglas establecidos para el desarrollo del mismo. Asimismo, ha señalado que este derecho tiene dos expresiones: por un lado, tiene un carácter formal que abarca los principios y reglas que integran el proceso, tales como el juez natural, el procedimiento preestablecido, el derecho de defensa, la motivación de las resoluciones, entre otras; y, por otro lado, tiene un carácter sustantivo, el cual está vinculado a los estándares de la justicia, como la razonabilidad y la proporcionalidad que deben estar presentes en toda decisión judicial.

En esta misma línea, la Corte Suprema de Justicia (2024), una vez más, en la Sentencia Casacion N.º 6398-2020 Sullana, reiteró que el debido proceso comprende un haz de garantías y tiene un aspecto sustantivo y adjetivo o también llamado formal. El aspecto sustantivo busca proteger a los ciudadanos de leyes contrarias a los derechos fundamentales y a la razonabilidad de las sentencias. Mientras que el aspecto formal comprende una serie de garantías procesales que aseguran el respeto a los derechos fundamentales del procesado, tales como el derecho a la defensa, a la prueba, a la jurisdicción predeterminada por ley, al proceso preestablecido por Ley, a la cosa juzgada, al juez imparcial, a la pluralidad de instancias, al acceso a los recursos, al plazo razonable y a la motivación, entre otros. Este aspecto también alude a ciertos requisitos formales, ya sea de trámite o procedimiento.

1.2.2 Derechos que conforman el debido proceso

A continuación, se analizarán los derechos que conforman el debido proceso en su carácter formal, a la luz de la jurisprudencia constitucional.

a. Derecho a la defensa

El derecho a la defensa es un derecho que se encuentra expresamente reconocido en el inciso 14 del artículo 139 de la CP. El TC (2007), en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 05175-2007-PHC/TC, ha señalado que este derecho garantiza que ninguna persona quede desprotegida en ninguna etapa del proceso judicial.

Asimismo, el TC, en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 02165-2018-PHC/TC, precisó que este derecho se vulnera cuando en un proceso judicial cualquiera de las partes no puede ejercer los medios necesarios, suficientes y eficaces para defender sus derechos e intereses legítimos. Pero no cualquier impedimento produce un estado de indefensión, sino que esta situación se genera solo cuando hay una indebida y arbitraria actuación del órgano que investiga o juzga al individuo, como por ejemplo cuando no se le escucha o no se le permite elegir a su defensor (Sentencia recaída en el Expediente N.º 0582-2006-PA/TC (2006)). Asimismo, Landa sostiene que el derecho a ser escuchado y a elegir a su defensor son derechos que integran el debido proceso (2002, pp. 446-461).

Este derecho también garantiza que toda persona, que es parte de un proceso u procedimiento, debe contar con el tiempo y los medios necesarios para ejercer su derecho de defensa (Sentencia recaída en el Expediente N.º 649-2002-AA/TC (2002)).

De acuerdo con lo señalado por el TC, el derecho de defensa garantiza que ninguna persona se vea impedida de ejercer los medios necesarios para defender sus derechos o intereses jurídicamente protegidos, pero no todos los impedimentos vulneran este derecho, sino solo aquellos que son causados por una indebida y arbitraria actuación del órgano jurisdiccional o administrativo.

b. Derecho a la prueba

El derecho a la prueba es un derecho que se encuentra implícitamente contenido en el derecho al debido proceso, ya que no habría un debido proceso si se impide a las partes del proceso u procedimiento presentar los medios probatorios que acreditan los hechos que alegan.

En relación con este derecho, el TC (2021), en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 00768-2021-PA/TC, destacó que este derecho es un componente implícito del derecho a la tutela procesal efectiva. Este derecho garantiza que las partes que intervienen en un proceso judicial puedan presentar los medios probatorios que consideren necesarios, con el propósito de convencer al órgano jurisdiccional de la veracidad de sus argumentos. Además, explicó que este derecho es un derecho complejo porque no solo se trata de ofrecer pruebas, sino también garantizar que estas sean admitidas, correctamente actuadas y su valoración debe estar debidamente motivada por escrito. Esto, con la finalidad de que las partes puedan corroborar que las pruebas ofrecidas han sido valoradas adecuadamente. Por último, señaló que se vulnera el derecho a probar cuando no se admiten y valoran los medios probatorios solicitados por alguna de las partes y que fueron autorizados por el órgano jurisdiccional encargado de resolver la controversia. Sin embargo, precisó que la omisión de ciertos medios probatorios no siempre conlleva la nulidad del proceso, ya que esto dependerá de su relevancia en el proceso. Además, resaltó que el derecho a probar está supeditado a determinados principios que limitan su ejercicio, como son: la pertinencia, utilidad, oportunidad y licitud.

El derecho a la prueba, tal como lo ha señalado el TC, es un derecho fundamental pero no es de carácter absoluto. Esto debido a que su ejercicio está delimitado por los principios antes señalados. Bustamante (1997) ha señalado que el contenido esencial de este derecho está en que se admitan, actúen y valoren debidamente las pruebas ofrecidas por las partes que intervienen en el proceso o procedimiento.

De acuerdo con lo señalado, el derecho a probar comprende tres (3) fases. En primer lugar, está la admisión de los medios probatorios presentados por las partes, los cuales deben ser ofrecidos dentro del plazo establecido por la ley. Bustamante (1997) señala que la inobservancia del plazo legalmente establecido conlleva a la pérdida de la oportunidad para ofrecer medios probatorios, operando la preclusión.

Sobre el principio de preclusión, Bustamante (1997) sostiene que la aplicación de este principio tiene como objetivo impedir que se sorprenda al adversario con medios probatorios que no pueda refutarlos o que se planteen temas sobre los cuales no pueda ejercer su derecho de defensa de forma eficaz. Además, sostiene que la responsabilidad por la pérdida de la oportunidad para ofrecer medios probatorios es asumida por el sujeto procesal, quien dejó transcurrir dicha oportunidad. Refiere que este principio no es absoluto, ya que existe una

excepción que está relacionado a hechos nuevos, los cuales surgieron con posterioridad al inicio de un proceso y, a su vez, tienen relevancia en el proceso, o pudieron haber ocurrido al inicio del proceso, pero recién pudo conocerse con posterioridad al inicio del proceso. En este caso la parte que ofrece los nuevos medios probatorios debe probar la ocurrencia de tales hechos y, a su vez, en aplicación del principio de contradicción, la parte opuesta debe tener la oportunidad de ejercer su derecho a probar respecto de las nuevas pruebas.

Asimismo, para que se admitan los medios probatorios ofrecidos estos deben estar relacionadas de forma lógica y jurídica con los hechos que sustentan la pretensión o la defensa y deben contribuir en el proceso de convicción del Juez. Esto es, deben cumplir con los principios de pertinencia y utilidad (Bustamante, 1997). También deben ser idóneos y lícitos, ya que no se admitirán medios probatorios que no estén permitidos por la ley o que hayan sido obtenidas ilegalmente.

En segundo lugar, admitido los medios probatorios estos deben ser trasladados a la contraparte con la finalidad de que este pueda ejercer su derecho a presentar medios probatorios en contraposición. Una vez incorporados al proceso, estos pueden ser utilizados por las partes con independencia de quien lo presento. Esto es, deben cumplir con los principios de contradicción y comunidad (Bustamante, 1997). Por último, en cuanto a la valoración de los medios probatorios, el TC, en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 6712-2005-HC/TC (2005), señaló que este debe estar debidamente motivado por escrito, de tal forma que las partes puedan verificar si lo meritudo ha sido efectiva y adecuadamente realizado.

Complementando lo señalado, con relación a la oportunidad de la presentación de los medios probatorios, el TC (2013), en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 00535-2013- PA/TC, señaló que el derecho a la prueba garantiza que deben admitirse y valorarse los medios de prueba que hayan ofrecido y actuado por las partes, pero no en cualquier momento, sino los ofrecidos y actuados en tiempo oportuno. Esto con la finalidad de evitar que la otra parte del proceso sea sorprendida con nuevos medios probatorios. Además, en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 010-2002-AI/TC (2003), el TC señaló que este derecho no es autónomo pues debe ser ejercido en armonía con otros derechos fundamentales o bienes constitucionalmente protegidos, así como la naturaleza del derecho en controversia. En efecto, Bustamante (1997) ha señalado que las limitaciones al derecho a probar se encontrarán válidamente justificadas en tanto se pretenda proteger otro derecho fundamental, un valor constitucional o un bien

constitucionalmente protegido, como son los principios de celeridad y economía procesal, principios que integran el debido proceso.

En el ejercicio de este derecho las partes presentan medios de prueba, pero ¿Que es una prueba? según Cabanellas de Torres (1982) este es la acción mediante el cual se pretende probar un determinado hecho, es la demostración de la verdad de una afirmación, de la existencia de una cosa o de la realidad de un hecho (p. 264). En línea con lo señalado por Tassano (2011) este es una pieza fundamental en un proceso o procedimiento ya que mediante este la autoridad jurisdiccional o administrativa emitirá su juicio sobre el tema en controversia.

En términos generales la función de la prueba, independientemente del ámbito, ya sea jurídico, religioso, económico o científico, es demostrar la realización de un hecho. Tiene como propósito convencer a un tercero respecto de un hecho que se afirma. En el campo jurídico Del Padre Tome (2012) sostiene que el objeto de la prueba son las alegaciones de las partes que formulan en el proceso, cuya veracidad se pretende acreditar. La prueba judicial tiene como función demostrar la verdad o falsedad de las afirmaciones de los hechos alegados por las partes, el cual debe ser desarrollado en un proceso racional (Matheus Lopez, 2002).

De acuerdo con lo expuesto, la prueba cumple un rol fundamental en el proceso o procedimiento, ya que las partes a través de este buscan demostrar la veracidad de sus afirmaciones, los cuales se harán efectivo con la presentación de los medios probatorios. Al respecto, Taruffo (2012) sostiene que el medio de prueba es cualquier elemento que puede ser usado para establecer la verdad acerca de los hechos de la causa (p. 13), pero en estricto en el ámbito procesal los medios probatorios no pueden ser cualquier instrumento sino, como se ha señalado líneas arriba, los que están permitidos en cada tipo de proceso procedimiento y deben ser introducidos en el proceso de acuerdo con las reglas del derecho (Rivera, 2009). Como por ejemplo en el procedimiento contencioso-tributario solo están permitidos como medios probatorios los documentos, las pericias y las inspecciones realizadas por la autoridad competente.

c. Derecho a la jurisdicción predeterminada

El derecho a la jurisdicción predeterminada se encuentra expresamente regulado en el segundo párrafo del inciso 3 del artículo 139 de la CP. Este es un principio fundamental del

derecho al debido proceso, que garantiza que el órgano jurisdiccional encargado de juzgar a una persona haya sido designado por ley y esté preestablecido antes del inicio del proceso. Tal como lo ha señalado el TC en varias ocasiones, incluyendo en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 00290-2002-PHC/TC (2003), este derecho plantea dos exigencias: la primera, está referido a que quien juzgue sea un juez o un órgano que tenga potestad jurisdiccional, evitando así la interferencia de otros poderes públicos en asuntos que son exclusivos del Poder Judicial o de cualquier otro órgano jurisdiccional establecido en la CP, y la segunda, está referido a que la jurisdicción y competencia del juez estén determinadas previamente por ley, es decir, que hayan sido establecidas con anterioridad al inicio del proceso y contempladas en una norma con rango de ley orgánica.

d. Derecho al procedimiento preestablecido por ley

Este derecho garantiza a la persona que las reglas con las cuales se inició el proceso no serán modificadas. Asimismo, El TC en reiteradas ocasiones, como en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 01593-2003-HC/TC (2004), ha precisado que este derecho no necesariamente garantiza el respeto a todas y cada una de las disposiciones legales que regula el procedimiento, sea administrativo o judicial, sino lo que garantiza es que una vez iniciado el procedimiento este no sea alterado o modificado posteriormente.

e. Derecho a la motivación de las resoluciones

El derecho a la motivación es un derecho fundamental del debido proceso, este derecho obliga a la autoridad administrativa o judicial a emitir decisiones debidamente fundamentadas, garantizando así la transparencia y legalidad de sus decisiones. Este es un derecho que se encuentra consagrado en el inciso 5 del artículo 139 de la CP.

El TC, en diversas sentencias, ha señalado que los órganos jurisdiccionales o administrativos al emitir su decisión deben exponer las razones objetivas que fundamentan su decisión. En ese sentido, en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 01480-2006-AA/TC (2006), el TC señaló que estas razones deben derivar no solo del marco legal jurídico vigente y aplicable al caso, sino también de los propios hechos debidamente acreditados en el desarrollo del proceso o procedimiento. Además, en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 00728-2008-PHC/TC (2008), el TC ha señalado que se vulnera el derecho a la debida motivación cuando la

motivación es inexistent o aparente, existe falta de motivación interna del razonamiento, deficiencia en la motivación externa, se da una motivación incongruente, entre otros.

De lo expuesto, se puede concluir que, para determinar si existe violación al derecho a la motivación, el análisis debe partir de las propias razones expuestas en la resolución judicial o acto administrativo y deben ser contrastados con los medios probatorios que obran en el expediente, los cuales fueron incorporados de acuerdo con las reglas establecidas en el proceso o procedimiento.

f. Derecho al plazo razonable del proceso

Este derecho, también conocido como el derecho a ser juzgado en un plazo razonable, se encuentra reconocido en el artículo 8 de la CADH. Esta disposición establece que toda persona tiene derecho a ser escuchada con las debidas garantías y dentro de un tiempo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, previamente establecida por ley. Este derecho es aplicable a todo tipo de proceso o procedimiento, independientemente de su naturaleza - sea penal, civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter- (Convención Americana sobre Derechos Humanos, 1969, artículo 8 numeral 1).

El TC, en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 00295-2012-PHC/TC (2015), señaló que este derecho constituye una manifestación del derecho al debido proceso y de la tutela jurisdiccional efectiva, ambos reconocidos en el inciso 3 del artículo 139 de la CP. Asimismo, ha señalado que el plazo de un proceso o un procedimiento será considerado razonable si permite a las partes ejercer sus derechos y desarrollar los actos procesales necesarios y pertinentes para obtener una resolución definitiva del caso en controversia.

Asimismo, en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 04532-2013-PA/TC (2018), el TC estableció que el incumplimiento del plazo legalmente establecido no configura por sí solo una transgresión al derecho al plazo razonable. Esto dependerá de la evaluación conjunta de las circunstancias particulares de cada caso en concreto, tales como la complejidad del asunto, la conducta del interesado, la actuación de la autoridad administrativa y los efectos que la demora genera sobre la situación jurídica de la persona interesada.

g. Derecho a la cosa juzgada

De acuerdo con lo establecido en los incisos 2 y 13 del artículo 139 de la CP, ninguna autoridad puede dejar sin efecto resoluciones que han adquirido la calidad de cosa juzgada. Asimismo, se prohíbe la reapertura de procesos concluidos mediante resolución firme o ejecutoriada.

Al respecto, el TC, en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 00574-2011-PA/TC (2011), estableció que el principio de cosa juzgada otorga a la sentencia judicial la calidad de incuestionable, pero no cualquier sentencia sino aquella que contiene la decisión final. Esto, a su vez, otorga al procesado la certeza de que el contenido de la sentencia se mantendrá invariable, sea cual sea el pronunciamiento emitido en la sentencia. De ahí que se puede afirmar que este derecho está íntimamente vinculado al principio de seguridad jurídica, ya que se pretende que el comportamiento tanto la ciudadanía como del Estado estén orientados por sentencias judiciales que tengan plena vigencia y certeza (Sentencia recaída en el Expediente N.º 003525-2017-PA/TC (2021)).

En conclusión, el debido proceso es un derecho fundamental de todo justiciable, es un medio que tiene por finalidad dar una solución justa a una controversia (Salmon y Blanco, 2021). Para tal efecto, todo proceso debe iniciarse y concluirse respetando los derechos y garantías de las partes involucradas en el proceso.

Como se ha señalado, el debido proceso constituye un derecho fundamental expresamente reconocido en la CP, cuya observancia es exigible no solo en el ámbito judicial, sino también en los procedimientos administrativos. Esto significa que el procedimiento administrativo, sea público o privado, debe garantizar al administrado el respeto de los principios y derechos que integran el debido proceso (Sentencia recaída en el Expediente N.º 4289-2004-PA/TC (2005)).

1.3 El debido proceso en el ámbito administrativo

El reconocimiento del derecho al debido proceso no se limita al ámbito judicial, sino que también se extiende al ámbito administrativo. Esto se debe a que, en el procedimiento administrativo, también se busca llegar a la resolución de una controversia de forma justa. Para tal efecto, la Administración Pública debe actuar respetando los derechos fundamentales del administrado (Guzmán, 2001).

En el ámbito administrativo, la Ley N.º 27444 – Ley del Procedimiento Administrativo General⁶, aprobado por Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS, establece en su artículo IV del Título Preliminar, como uno de los principios del procedimiento administrativo, el principio del debido procedimiento, el cual deriva del derecho al debido proceso. Este principio garantiza al administrado el respeto de sus derechos fundamentales, como son: el derecho de defensa, el derecho a presentar pruebas, el derecho al procedimiento preestablecido por ley, el derecho a la motivación de las resoluciones y el derecho al plazo razonable (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2019, artículo IV numeral 1.2).

Pero su inclusión como principio en el procedimiento administrativo no tiene el mismo campo de alcance como en sede judicial, ya que en lo administrativo no son aplicables todos los derechos que integran el debido proceso en sede judicial. En línea con lo señalado, Guzmán (2009) ha señalado que en el procedimiento administrativo no resulta aplicable el termino cosa juzgada sino cosa decidida. Esto debido a que el acto administrativo que pone fin al referido procedimiento es susceptible de ser impugnado en el ámbito judicial a través de un proceso contencioso administrativo. Además, Huapaya (2015) ha señalado que se debe tener en cuenta que los procesos judiciales tienen por finalidad resolver conflictos de intereses privados, mientras que en el procedimiento administrativo la protección de los derechos de los administrados se realiza juntamente con la búsqueda de la satisfacción del interés público.

En el plano internacional, el debido proceso también es aplicable al procedimiento administrativo, como por ejemplo en Colombia, Carbajal (2010) en su publicación *“Alcance y limitaciones del debido proceso en el procedimiento administrativo”*, en cuanto al alcance del debido proceso en materia administrativa, señala que este involucra el reconocimiento y respeto de los procedimientos administrativos establecidos por ley, así como sus actos reglamentarios, y a fin de completar el sentido normativo del debido proceso este debe ser interpretado junto con otros principios, ya sea que estos se encuentren establecidos de forma tácita o expresa. Refiere que en aplicación de este principio ningún procedimiento administrativo podrá ser prorrogado injustificadamente, siendo que, en caso de requerirse pruebas para la emisión de un acto administrativo, su valoración y recaudo debe realizarse de acuerdo con los principios del derecho probatorio aceptado por el derecho colombiano, y en caso se advierta una probable amenaza al derecho fundamental al debido proceso la Administración debe subsanar sus actos

⁶ En adelante LPAG.

o de ser el caso hacer uso de su facultad de revocación. Asimismo, Carbajal, citando a las Sentencias T-909/2009, T-653/2006 y T-55/1992, señala que el debido proceso tiene por objeto garantizar el ordenado funcionamiento de la Administración, así como la validez de su actuación y proteger el derecho a la seguridad jurídica y la defensa del administrado.

En cuanto a las limitaciones del debido proceso en materia administrativa, el citado autor sostiene que el alcance del debido proceso en el ámbito administrativo puede tener mayores limitaciones en comparación de la administración de justicia. Por ello, en el supuesto de verificarse alguna limitación a las garantías del debido proceso, se debe tener en cuenta que los derechos fundamentales no son absolutos, salvo excepciones, ya que estos deben ser ajustados y ponderados con otros derechos que ostenten el mismo rango, pudiendo imponerse alguna limitación a los derechos fundamentales de los particulares obedeciendo a criterios de interés general o de prevalencia del interés colectivo sobre el interés individual. También sostiene que se deben considerar los objetivos constitucionales que debe cumplir cada administración, los que exigen cierto margen de discrecionalidad.

En relación con lo anterior, se puede afirmar que el derecho al debido proceso se aplica en el ámbito administrativo con el objetivo de garantizar los derechos fundamentales del administrado que se encuentra inmerso en un procedimiento de carácter administrativo. Asimismo, para tener una visión completa de este principio, este debe ser interpretado junto con otros principios, como por ejemplo en el caso de la prueba su admisión y valoración debe realizarse de acuerdo con los principios del derecho a la prueba, los cuales han sido delimitados a través de la jurisprudencia constitucional, como son la pertinencia, idoneidad, utilidad, licitud y preclusión.

También se debe tener en cuenta que el alcance del derecho al debido proceso en el ámbito administrativo puede verse limitado, debido a que los derechos fundamentales no son absolutos pudiendo ser pasibles de alguna limitación en observancia a criterios que responden al interés público sobre el interés individual.

1.3.1 Principios que comprende el procedimiento administrativo

En la LPAG no solo reconoce el principio del debido procedimiento, sino que incorpora un conjunto de principios que orientan la actuación de las entidades que conforman la Administración Pública. Entre ellos se encuentra la legalidad, el impulso de oficio, la razonabilidad, la imparcialidad, el informalismo, la presunción de veracidad, la buena fe procedimental, la celeridad, la eficacia, la verdad material, la participación, la simplicidad, la uniformidad, la predictibilidad o de confianza legítima, el privilegio de controles posteriores, el ejercicio legítimo del poder, responsabilidad y acceso permanente. Todos estos principios buscan asegurar el respeto de los derechos del administrado.

Pero estos principios no son los únicos, ya que también se debe tener en cuenta los principios contenidos en otros procedimientos especiales. Esto debido a que, tal como lo ha señalado Morón (2007), la enumeración de los principios en la LPAG no es taxativo, ya que se trata de evitar cualquier discrepancia con otros principios administrativos que puedan ser establecidos en el algún procedimiento en especial, como es el procedimiento sancionador que se rige por sus propios principios.

Por ser de interés en el tema materia de investigación a continuación profundizaremos en el principio de legalidad, impulso de oficio, imparcialidad, buena fe procedimental, celeridad, verdad material y predictibilidad o de confianza legítima. Para ello, nos remitiremos a lo establecido en la LPAG, así como la doctrina y la jurisprudencia judicial y constitucional.

a. Principio de legalidad

De acuerdo con lo establecido en el numeral 1 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, la actuación de la autoridad administrativa debe realizarse dentro de las facultades que le fueron atribuidas, considerando los fines para los cuales les fueron otorgadas, y respetando la CP, la ley y el ordenamiento jurídico. Con relación a este principio, el Tribunal Constitucional, en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 05729-2015-PA/TC (2020), ha señalado que el principio de legalidad sustenta la actuación de la autoridad administrativa, por lo que esta debe estar respaldado por ley.

En materia tributaria, Bravo (2003) sostiene que el principio de legalidad tributaria constituye una regla del Derecho Constitucional Tributario, el cual exige que la actuación de

la Administración se circunscriba dentro de lo establecido en la ley, a fin de evitar una actuación arbitraria de su parte.

b. Principio de impulso de oficio

En cumplimiento de este principio el procedimiento administrativo iniciado por el administrado debe continuar hasta su resolución, pero no de cualquier forma sino de forma correcta y oportuna (Sentencia Casación N.º 21101-2023 Lima, 2024). Para tal efecto, la autoridad administrativa debe llevar a cabo todas las actuaciones necesarias para el esclarecimiento de los hechos, entre ellos, disponer de oficio las pruebas que considere necesarias para el esclarecimiento del caso. Morón (2007) ha señalado que la autoridad administrativa debe solicitar la documentación necesaria, tales como informes, antecedentes, autorizaciones y acuerdos, si fuera el caso. Jiménez (2011) agrega que estas actuaciones deben ser conducidas de forma eficiente hacia la resolución del caso.

c. Principio de verdad material

Este principio impone a la autoridad administrativa la obligación de comprobar todos los hechos que sustentan su decisión. Al respecto, la Corte Suprema de Justicia, en la Sentencia Casación N.º 21101-2023 (2024), ha señalado que la actuación probatoria de la autoridad administrativa debe estar destinada a la comprobación de la realidad de los hechos alegados y probados por el administrado. No obstante, ello no significa que la actuación probatoria de la autoridad administrativa sustituya la carga de la prueba que corresponde al administrado.

Asimismo, Jimenez (2011) sostiene que este principio supone, de manera implícita, una obligación de actuación del administrado durante el desarrollo del procedimiento, ya que en este caso los hechos son los que prevalecen ante simples alegaciones; por lo tanto, estos son los que deben ser materia de probanza y verificados por la autoridad administrativa antes de tomar una decisión en el caso en concreto (p.p. 202-203)

En esta línea, la Corte Suprema de Justicia, en la Sentencia Casación N.º 18796-2023 Lima (2023), ha señalado que el contribuyente tiene la obligación de demostrar la veracidad de la información consignada en su declaración jurada, ya que este se encuentra en mejor posición para hacerlo.

De otro lado, Morón (2023) señala que, en aplicación de este principio, la autoridad instructora del procedimiento tiene el deber de agotar de oficio los medios probatorios que estén a su alcance para investigar la existencia real de los hechos. Es decir, la actuación probatoria de la autoridad administrativa debe estar dirigido a la identificación y comprobación de los hechos que realmente se produjeron independientemente de cómo haya sido alegado o probado por el administrado. Ello se justifica en la naturaleza del procedimiento administrativo, que no se limita a resolver controversias entre partes, como ocurre en los procedimientos arbitrales o judiciales, sino que está vinculado a asuntos de interés público que por su contenido no pueden quedar a la voluntad del administrado.

d. Principio de imparcialidad

Con relación a este principio Guzmán (2009) ha señalado que este involucra la aplicación directa del mandato constitucional de la igualdad material o no discriminación en sede administrativa, con lo cual la autoridad administrativa debe dar el mismo tratamiento a todos los administrados. En la Sentencia recaída en el Expediente N.º 1279-2002-AA/TC (2003), el TC ha señalado que, en sede administrativa, el derecho a la igualdad en la aplicación de la ley implica que un mismo órgano administrativo no puede aplicar de forma diferenciada una misma norma legal, basándose en criterios personales o sociales del administrado. Este principio, por tanto, garantiza que la autoridad administrativa al resolver la controversia aplicará la ley a todos los administrados, sin distinción alguna.

e. Principio de buena fe procedimental

Este principio exige que la conducta de las partes que intervienen en un procedimiento administrativo debe estar guiado por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe. Al respecto, Morón (2023) sostiene que la buena fe es exigible legalmente y su obligatoriedad está respaldado por el sistema jurídico a través de diversos mecanismos. A través de este principio es posible cuestionar las actuaciones de las partes, ya sea que se hayan realizado en el ejercicio de un derecho, atribuciones o deberes legales, pero teñidos de malicia, mala fe o engaño. Refiere que, a través de este principio, la conducta del administrado y de la administración solo pueden ser analizados en cada caso en concreto, como son en la presentación de solicitudes, recursos impugnatorios, o en las articulaciones procesales que se interpongan, como el ofrecimiento de pruebas.

En conclusión, este principio exige que las partes que intervienen en el procedimiento actúen con honestidad. Es decir, las partes deben presentar argumentos y pruebas que no distorsionen la realidad. Este principio exige que las partes actúen con transparencia, esto es, que no oculten pruebas; exige el respeto a las normas procesales o procedimentales.

f. Principio de celeridad

Este principio exige a la autoridad administrativa dotar al procedimiento el máximo dinamismo posible. Esto con la finalidad de lograr la resolución de la controversia en un plazo razonable. Para tal efecto, se requiere que las partes que intervienen en el procedimiento eviten actuaciones procedimentales que obstaculicen el normal desenvolvimiento del procedimiento. Morón (2023) sostiene que en aplicación de este principio todas las partes que intervienen en el procedimiento tienen el deber de contribuir con la celeridad del procedimiento. Asimismo, señala que la Administración en aplicación de este principio está en la obligación de gestionar razonablemente el tiempo al ordenar los actos procesales a lo largo del procedimiento y adoptar las medidas que sean necesarias, las cuales deben contribuir con la celeridad del procedimiento.

g. Principio de predictibilidad o de confianza legítima

En aplicación de este principio los administrados deben contar con información que sea veraz, completa y confiable, de tal forma que puedan anticipar el resultado final del procedimiento iniciado. Para tal efecto (Guzmán 2009) sostiene que los actos emitidos por la autoridad administrativa deben sujetarse estrictamente al ordenamiento jurídico, incluyendo a las normas administrativas, con lo cual se genera confianza legítima en la administración. Con relación a este principio, la Corte Suprema de Justicia, en el Auto Calificatorio del Recurso Casación N.º 22124-2021 Lima (2022), ha señalado que este principio garantiza la estabilidad jurídica, el cual proviene del principio de seguridad jurídica y atraviesa horizontalmente el ordenamiento jurídico permitiendo la predictibilidad de las conductas frente a los supuestos previamente determinados por ley.

Los principios establecidos en la LPAG sirven como criterios interpretativos de las normas del ordenamiento administrativo y, a su vez, orientan la actuación no solo de la autoridad administrativa, sino también del administrado.

1.4 El debido procedimiento en el ámbito tributario – Procedimiento Contencioso-Tributario

Si bien el Derecho Tributario goza de autonomía y se rige por sus propias normas, esto no significa que está exento del control constitucional. La Corte Suprema de Justicia, en la Sentencia Casación N.º 21690-2019 Lima (2022), ha señalado que la potestad tributaria atribuida al Estado debe ser ejercida siguiendo los fines, principios, derechos y límites que las normas constitucionales y legales prevén, ya que esta autonomía no es absoluta.

Duran Rojo & Mejia Acosta (2011) sostienen que en el ámbito tributario existe un marco jurídico con principios y reglas propias que tienen un sustento constitucional, cuyo eje central es el tributo. Esto se ve reflejado en el Código Tributario, el cual establece en la Norma I de su Título Preliminar que el referido código contempla los principios generales, instituciones, procedimientos y normas del ordenamiento jurídico-tributario. Asimismo, en la Norma IX se ha establecido que supletoriamente se aplicarán los principios del Derecho Tributario, o en caso contrario, se aplicarán los principios del Derecho Administrativo y los principios generales del Derecho.

De lo señalado se advierte que, en materia tributaria, el Código Tributario es la norma que regula, entre otros, los procedimientos tributarios, establece las reglas que deben seguir tanto el contribuyente como la Administración para la correcta determinación de la obligación tributaria y su efectivo cumplimiento. Esto con el propósito de que la Administración cumpla con la finalidad para la cual fue creada por la ley, que es administrar y recaudar los tributos, los cuales deben realizarse de forma eficiente y justa.

Para tal fin, los procedimientos tributarios deben desarrollarse dentro del marco establecido en el Código Tributario, además debe considerarse los principios del procedimiento administrativo, como son el principio de legalidad, del debido procedimiento, impulso de oficio, imparcialidad, buena fe procedimental, celeridad, verdad material, entre otros. Estos principios garantizan el respeto de los derechos del contribuyente y guían la actuación de la Administración.

Ahora bien, para abordar el tema materia de investigación, el cual está referido a los medios probatorios extemporáneos en el procedimiento contencioso-tributario, consideramos que

previamente debemos referirnos a la determinación de la obligación tributaria y al procedimiento de fiscalización, debido a que sobre la base de lo determinado por el contribuyente se inicia el procedimiento de fiscalización y, de ser el caso, el resultado de este dará inicio al procedimiento contencioso-tributario.

1.4.1 Determinación de la obligación tributaria

De acuerdo con lo establecido en el Código Tributario, acaecido el hecho imponible, esto es, la realización de una operación que la ley establece como hipótesis de incidencia, surge la obligación tributaria (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, artículo 2). Producto de ello, una persona, ya sea natural o jurídica, se convierte en deudor tributario⁷ obligado al pago del tributo al acreedor.

Ahora bien, Villegas (2005, p. 393) sostiene que para la efectivización del pago del tributo se requiere que el obligado cumpla con diversos deberes formales y, a su vez, se establezcan normas para que la Administración pueda hacer efectiva la comprobación del pago del tributo, ya que no basta con establecer como se origina la obligación tributaria, sino también se debe establecer reglas de cómo se debe proceder a efectos de que el tributo creado por ley se convierta en un tributo fiscalmente percibido. Es decir, se requiere de normas que regulen la relación jurídica tributaria surgida entre el contribuyente y el acreedor tributario.

De acuerdo con lo señalado previamente, se puede advertir que como consecuencia del nacimiento de la obligación tributaria surgen deberes formales que el contribuyente tiene que cumplir frente a la Administración, tales como determinar y declarar la obligación tributaria. En la Resolución N.º 12988-1-2009 (2009), el Tribunal Fiscal ha señalado que en nuestro ordenamiento tributario no solo se ha establecido la obligación tributaria sustancial, sino también deberes de colaboración a cargo del contribuyente, los cuales tienen como propósito facilitar a la Administración el control del nacimiento de la obligación tributaria, la determinación exacta del tributo y su efectivo cumplimiento.

- Definición de la determinación de la obligación tributaria

⁷ De acuerdo con lo establecido en el artículo 7 del Código Tributario, el deudor tributario es el obligado al cumplimiento de la prestación tributaria como contribuyente o responsable. Para efectos prácticos en el presente trabajo el deudor tributario será mencionado como contribuyente.

Como se mencionó previamente, concretado el hecho imponible surge la obligación del pago del tributo, el cual es determinado por el contribuyente o la Administración, según sea el caso. Sobre la determinación de la obligación tributaria, Villegas (2005, p. 395) señala que esto es la realización de diversos actos que tienen como propósito determinar la existencia o no de una deuda tributaria, en cada caso en particular. Asimismo, se determina quien es el obligado al pago del tributo y el monto por pagar, de ser el caso, ya que no siempre se determina deuda tributaria.

En línea con lo señalado, el Código Tributario establece que el contribuyente mediante la determinación de la obligación tributaria verifica la realización del hecho imponible, determina la base imponible y la cuantía del tributo. Asimismo, establece que la Administración está facultada para determinar la obligación tributaria. Para tal efecto, verifica los aspectos antes señalados e identifica al contribuyente (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, artículo 59).

De acuerdo con lo expuesto, se puede concluir que la determinación de la obligación tributaria involucra la realización de diversos actos orientados a determinar la existencia o no de una deuda tributaria. Para ello verifica el hecho imponible, la base imponible, el tributo y el obligado al pago del tributo.

- *Modalidades de la determinación de la obligación tributaria*

Como se indicó con anterioridad, el artículo 59 del Código Tributario establece que la obligación tributaria puede ser determinada por el contribuyente o la Administración. Al respecto, Ruiz de Castilla Ponce de Leon (2021) señala que existen dos formas para determinar la obligación tributaria. La primera se basa en función a la persona que protagoniza la actividad, quien efectúa una autodeterminación al declarar y calcular el tributo. La segunda forma esta referido a la determinación de oficio, el cual es realizada por la Administración con el propósito de determinar la existencia o no de la obligación tributaria e identificar al obligado.

1.4.2 Declaración tributaria

Ahora bien, cuando el contribuyente determina la obligación tributaria este debe ser comunicado a la Administración a través de una declaración, la cual debe ser elaborada en la forma establecida por la Administración y presentada en el lugar y plazo establecido para ello.

Según lo dispuesto en el Código Tributario, la declaración tributaria es la expresión de hechos comunicados a la Administración en la forma y lugar establecidos legalmente para ello. Este puede ser la base sobre la cual se efectúe la determinación de la obligación tributaria. Asimismo, el contribuyente se encuentra obligado a consignar en la declaración los datos solicitados por la Administración, la cual debe estar consignada de forma correcta y, a su vez, debe tener el sustento correspondiente. Esta declaración se presume que es jurada sin admitir prueba en contrario (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, artículo 88).

Lo señalado en el párrafo anterior, permite concluir que cuando el contribuyente presenta su declaración tributaria previamente ha verificado la correcta determinación de la obligación tributaria y, a su vez, cuenta con el respaldo documental que sustenta su determinación, ya que es el único responsable de lo declarado ante la Administración.

En línea con lo señalado, en la Resolución N.º 07308-2-2019 (2019), el Tribunal Fiscal señaló que la presentación de la declaración jurada constituye un acto voluntario formal que no responde a un acuerdo entre la Administración y el contribuyente. Por lo tanto, el contribuyente es el responsable de su presentación y contenido, así como de los efectos que produce, ya que antes de presentar su declaración ha tenido que hacer una evaluación de los hechos y la base legal que corresponde aplicar, hechos que tienen que ser conforme con la realidad, los cuales serán acreditados con documentos, libros contables y otros medios probatorios permitidos por la ley.

En cuanto a los efectos de la declaración jurada determinativa, Ruiz de Castilla Ponce de Leon (2021) señala que esta tiene un carácter provisional, ya que puede ser susceptible de una fiscalización por parte de la Administración. En efecto, la referida declaración no tiene carácter definitivo, ya que puede ser modificada total o parcialmente como consecuencia de una fiscalización o verificación, o también puede ser que se mantenga el contenido de la declaración. El resultado dependerá de la documentación que presente el contribuyente para respaldar lo declarado.

1.4.3 Procedimiento de fiscalización⁸

Como se ha señalado, la Administración, en el ejercicio de su facultad de fiscalización y determinación, puede revisar la declaración tributaria presentada por el contribuyente a través de un procedimiento de fiscalización. Mediante este procedimiento la Administración busca comprobar lo declarado por el contribuyente, verificar si la obligación tributaria se encuentra correctamente determinado. Como resultado de este procedimiento se puede mantener o modificar lo determinado y declarado por el contribuyente (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, artículo 61).

- Facultad de Fiscalización de la Administración Tributaria

La fiscalización es una facultad otorgada a la Administración para que, a través de ella, pueda corroborar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente. En línea con lo señalado, en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 04168-2006-PA/TC (2008), el Tribunal Constitucional señaló que la potestad tributaria ejercida por el Estado, en su dimensión fiscalizadora, está regulada en el Código Tributario, en específico en el artículo 62. Esta facultad ha sido conferida a la Administración para que pueda cumplir con su labor recaudatoria. Esto es, para que pueda ejercer su facultad de recaudación. Criterio que ha sido reiterado en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 03394-2021-PA/TC (2022).

El artículo 62 del Código Tributario establece que la Administración para el ejercicio de su facultad de fiscalización dispone de diversas facultades discrecionales. Estas facultades deben ser ejercidas dentro del marco del debido procedimiento y salvaguardando los derechos del contribuyente, los cuales están contemplados en el artículo 92 del Código Tributario, así como los derechos contemplados en la CP o en leyes específicas. Pero el contribuyente, así como tiene derechos, también tiene obligaciones, los cuales están orientadas a facilitar las labores de fiscalización y determinación de la Administración, según lo establecido en el artículo 87 del Código Tributario.

- Procedimiento de fiscalización de la SUNAT

⁸ Cabe señalar que de acuerdo con lo establecido en el artículo 112 del Código Tributario son 4 los procedimientos tributarios, pero para efectos del presente trabajo de investigación solo analizaremos el procedimiento de fiscalización y procedimiento contencioso-tributario.

Según la modalidad de fiscalización, ya sea definitiva, parcial o parcial electrónica, el procedimiento de fiscalización se desarrolla con arreglo a lo señalado en los artículos 61, 62-A, 62-B y el Reglamento del procedimiento de fiscalización de la SUNAT.

Mediante Decreto Supremo N.º 085-2007-EF se aprobó el Reglamento del procedimiento de fiscalización de la SUNAT (2007). De la revisión de su exposición de motivos, se advierte que el procedimiento de fiscalización fue elaborado considerando los principios que sustentan el procedimiento administrativo, tales como el debido procedimiento, la simplicidad, la predictibilidad y el principio de conducta procedimental⁹, ya que, como se ha señalado líneas arriba, los principios del procedimiento administrativo regulados en la Norma IV de la LPAG son de aplicación supletoria al procedimiento de fiscalización, en los aspectos no previstos en este. Por lo tanto, también resultan aplicables los principios de legalidad, impulso de oficio, verdad material, imparcialidad, celeridad, entre otros.

El mencionado reglamento delimita la actuación de la SUNAT dentro del procedimiento de fiscalización, el cual debe desarrollarse respetando los derechos y garantías del contribuyente, lo que incluye el debido procedimiento, el cual abarca el derecho a ser notificado, a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas, a obtener una decisión motivada y fundada en derecho, entre otros.

A fin de verificar si el contribuyente determinó correctamente su obligación tributaria, la SUNAT a través de requerimientos solicita al contribuyente la presentación de diversa documentación relacionados a los hechos que consignó en su declaración tributaria. Asimismo, a través del requerimiento comunica las observaciones e infracciones que pudiera haber detectado producto de la evaluación de la documentación presentada por el contribuyente. Esto con la finalidad de que el contribuyente presente la documentación respectiva y desvirtúe las observaciones formuladas por la SUNAT.

A través del resultado del requerimiento la SUNAT pone en conocimiento al contribuyente el cumplimiento o incumplimiento de lo solicitado, así como el resultado de la evaluación de la documentación presentada por este. Además, mediante el requerimiento la SUNAT también

⁹ Actualmente es llamado principio de buena fe procedimental.

puede comunicar las conclusiones del procedimiento de fiscalización, de acuerdo con lo establecido en el artículo 75 del Código Tributario.

De lo señalado se puede advertir que durante el desarrollo del mencionado procedimiento el contribuyente tiene conocimiento de las observaciones que realiza la SUNAT y la oportunidad para presentar sus descargos. Es decir, cuando el contribuyente es requerido para que sustente las observaciones realizadas por la SUNAT, este tiene la oportunidad de presentar los medios probatorios y exponer los argumentos que considere necesario para desvirtuar dichas observaciones, ejerciendo de esta forma su derecho de defensa, así como su derecho a la prueba.

Cabe resaltar que durante el procedimiento de fiscalización el contribuyente no solo tiene el derecho de presentar los medios probatorios que considere necesarios para acreditar la veracidad de lo determinado en su declaración jurada, sino también tiene la obligación de presentar la documentación requerida por la SUNAT, de acuerdo con lo establecido en el artículo 87 del Código Tributario.

Por ello, cuando la SUNAT solicita al contribuyente la presentación de la documentación que sustente los hechos consignados en su declaración tributaria, se entiende que este debe presentar toda la documentación, a fin de acreditar la veracidad del contenido de su declaración tributaria, ya que es el quien posee los antecedentes relacionados a los hechos consignados en su declaración tributaria; por lo tanto, la carga de la prueba recae en el contribuyente.

La consecuencia de no presentar la documentación solicitada por la SUNAT durante el procedimiento de fiscalización es que dicha información no será admitida en el procedimiento contencioso-tributario, en específico en la instancia de reclamación. Es decir, serán declaradas inadmisibles por haber sido presentada extemporáneamente.

Como ya se ha mencionado, el procedimiento de fiscalización debe desarrollarse respetando los derechos del contribuyente. En caso de que alguno de estos derechos sea vulnerado, el contribuyente puede presentar una queja ante el Tribunal Fiscal, conforme lo previsto en el artículo 155 del Código Tributario.

Finalmente, el procedimiento de fiscalización culmina con la emisión y notificación de la resolución de determinación y de ser el caso con la resolución de multa (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, artículo 75).

De acuerdo con lo expuesto precedentemente, se puede concluir que lo determinado y declarado por el contribuyente está sujeto a fiscalización. Esta fiscalización se realiza en el marco de un procedimiento de fiscalización, en el cual el contribuyente debe sustentar ante la SUNAT lo consignado en su declaración tributaria. En principio, el contribuyente no debería tener ningún tipo de dificultad para proporcionar o exhibir la documentación que sustente lo consignado en su declaración tributaria, ya que, de antemano, tenía conocimiento que lo declarado debía estar sustentado debidamente, conforme con lo establecido en el artículo 88 del Código Tributario.

Sin embargo, en algunos casos, el contribuyente no presenta la documentación requerida por la SUNAT o lo presenta parcialmente. En este supuesto, la consecuencia es que la SUNAT efectúa el reparo a la determinación del contribuyente, dado que este no sustentó documentariamente lo consignado en su declaración tributaria o lo sustentó de forma parcial, y emite y notifica la resolución de determinación y, de ser el caso, también emite y notifica la respectiva resolución de multa. Estos valores pueden ser cuestionados por el contribuyente en un procedimiento contencioso-tributario.

1.5 Procedimiento Contencioso-Tributario: Admisión de los Medios Probatorios Extemporáneos

1.5.1 Definición de procedimiento contencioso-tributario

La resolución de determinación, de multa u orden de pago que se emiten como consecuencia del procedimiento de fiscalización o de verificación pueden ser cuestionados mediante un procedimiento contencioso-tributario. Al interponer su recurso impugnatorio, el contribuyente ejerce su derecho a impugnar, reconocido en el inciso d) del artículo 92 del Código Tributario.

La interposición del recurso de reclamación da inicio al procedimiento contencioso-tributario y genera un conflicto legal entre la SUNAT y el contribuyente, respecto de lo

determinado como consecuencia del procedimiento de fiscalización. Al respecto, Pacci sostiene que este conflicto da origen a una nueva relación jurídica, a la que -citando a Villegas- denomina “relación jurídica procesal tributaria” (2012), la cual se desarrolla dentro del marco del procedimiento contencioso-tributario.

El Ministerio de Economía y Finanzas & Banco Interamericano de Desarrollo (2023), en la publicación “*Guía del procedimiento contencioso tributario y no contencioso tributario para la gestión de las cuentas del Impuesto Predial*”, ha señalado que el procedimiento contencioso-tributario tiene como objetivo impugnar la decisión de la Administración en materia tributaria. Esto con el propósito de que se examine la legalidad del acto impugnado y obtener un pronunciamiento de los órganos resolutores sobre la controversia planteada. Además, precisó que este procedimiento se fundamenta en el derecho a impugnar un acto administrativo y la revisión de este.

De lo expuesto, se concluye que la controversia suscitada en el procedimiento contencioso-tributario se refiere a lo determinado por la SUNAT como consecuencia del procedimiento de fiscalización, el cual se encuentra contenido en un acto administrativo. Los argumentos para cuestionar el acto administrativo pueden ser de forma o de fondo, y el órgano resolutor debe examinar los argumentos del contribuyente juntamente con lo actuado en el procedimiento de fiscalización, a fin de emitir un pronunciamiento debidamente motivado.

1.5.2 Estructura del procedimiento contencioso-tributario

El procedimiento contencioso-tributario se encuentra regulado en el Título III del Libro III del Código Tributario. De su revisión se puede advertir que este procedimiento está estructurado en dos etapas, reclamación y apelación, y cada etapa está sujeto al cumplimiento de requisitos y plazos, el que debe ser cumplido tanto por el contribuyente como por el órgano resolutor. Esto es, el contribuyente dispone de un plazo para impugnar el acto administrativo, presentar medios probatorios, subsanar los requisitos de admisibilidad, presentar alegatos. A su vez, el órgano resolutor cuenta con un plazo para resolver el recurso interpuesto.

Este procedimiento garantiza el ejercicio de diversos derechos fundamentales del contribuyente, tales como el derecho a impugnar, el derecho de defensa, el derecho a la prueba

y el derecho a obtener un pronunciamiento debidamente motivado dentro de un plazo razonable.

1.5.3 El derecho a la prueba en el procedimiento contencioso-tributario

Como se explicó en el subcapítulo 1.2.2, la prueba es el medio con el cual se pretende probar un determinado hecho. Este tiene por objeto demostrar la veracidad de las afirmaciones que se realizan ante un tercero. La prueba es fundamental en el ejercicio del derecho a la prueba, el cual forma parte del derecho al debido proceso, aplicable no solo a los procesos judiciales, sino también a los procedimientos administrativos, incluido el procedimiento tributario. Este derecho no es de carácter absoluto, ya que su ejercicio está delimitado por los principios de pertinencia, utilidad, oportunidad y licitud. El aspecto esencial de este derecho es que las pruebas ofrecidas por las partes se admitan, actúen y valoren, pero dentro del marco jurídico establecido para ello.

Ahora bien, para que los medios probatorios sean admitidos, deben ser ofrecidos dentro de los plazos legalmente establecidos. El incumplimiento de dichos plazos implica la pérdida de la oportunidad de presentar los medios probatorios, produciéndose así la preclusión.

El principio de preclusión supone la imposibilidad de ejercer una facultad dentro de un proceso por no haberlo ejercido dentro del plazo legalmente establecido. Con relación a la preclusión Ariano (2001), citando a Taruffo, señala que la preclusión de alegatos y pruebas tienen como propósito establecer los plazos en los cuales las partes deben realizar ciertas actividades dentro del proceso, y castigar a quienes no respeten el orden legalmente establecido. Asimismo, señala que el fundamento de la preclusión de las alegaciones y de pruebas se basa en promover la lealtad y buena fe en el comportamiento de las partes.

Morón (1998), sobre la aplicación del principio de preclusión en el ámbito administrativo, sostiene que la preclusión puede ser aceptada con algunas excepciones, permitiendo actuaciones procesales fuera del plazo legalmente establecido siempre y cuando contribuyan al interés público, como es la determinación de la verdad material, y que no hayan sido causadas por acciones dilatorias o fraudulentas del administrado.

En materia tributaria, Durán (2009) sostiene que la configuración legal del derecho a probar ha provocado que el ordenamiento jurídico restrinja su ejercicio, por razones de carácter económico, celeridad del proceso o por las particularidades propias de los hechos materia de prueba. Refiere que, de hecho, se presentan casos donde solo se admiten ciertos tipos de pruebas, se requieren formalidades específicas o se limita su presentación a un plazo o etapa en específico.

En efecto, en el procedimiento contencioso-tributario se ha establecido límites al ejercicio del derecho a la prueba, los cuales están referidos a los tipos de pruebas que se pueden presentar y el momento en el que se tienen que presentar. Cuando el Código Tributario establece el momento específico para la presentación de los medios probatorios en estricto está aplicando el principio de oportunidad o preclusión. Limitando así el ejercicio del derecho a probar a un plazo y etapa determinada.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 125 del Código Tributario, existe una etapa probatoria en la que se deben presentar los medios probatorios, pero no se trata de la presentación de cualquier medio probatorio, sino solo los establecidos en el mencionado artículo, como son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales no debieron ser requeridos por la Administración durante el proceso de fiscalización o verificación, y deben ser presentados dentro del plazo establecidos en el referido artículo.

En el procedimiento contencioso-tributario, como regla general, en la instancia de reclamación no se admitirá como medio probatorio la documentación requerida por la Administración durante el procedimiento de fiscalización y no presentada oportunamente, ya que esta califica como medio probatorio extemporáneo. De igual forma, en la instancia de apelación no serán admitidos los medios probatorios que habiendo sido requeridos en la instancia de reclamación no fueron presentados oportunamente o no fueron ofrecidos en dicha instancia.

Como se podrá advertir en el procedimiento contencioso-tributario se ha establecido un sistema de preclusión en cuanto a la oportunidad de presentar los medios probatorios, esto es, la documentación solicitada por la Administración en el procedimiento de fiscalización y no presentada oportunamente no será admitida en el procedimiento de reclamación y la documentación requerida por la Administración en la instancia de reclamación y no presentada

en dicha oportunidad no será admitida en la instancia de apelación, tampoco serán admitidas los medios probatorios presentados vencido el plazo establecido en el artículo 125 del Código Tributario.

Con la implementación del sistema de preclusión para la admisión de los medios probatorios en materia tributaria lo que se busca es que el contribuyente cumpla con su deber de colaboración con la Administración en forma oportuna. Esto es, en las etapas correspondientes, de tal forma que el procedimiento se desarrolle de forma ordenada y así evitar que se dilate el procedimiento innecesariamente, causando perjuicio no solo al contribuyente sino también a la propia Administración. Esta postura ha sido reafirmada por el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, como en la Resolución N° 05497-9-2021, en la cual se señaló que el sistema de preclusión previsto en el procedimiento contencioso-tributario para la admisión y actuación de los medios probatorios está vinculado al deber de colaboración de los administrados y una forma de evitar que el procedimiento se prolongue innecesariamente; además, establece un orden en el procedimiento, considerando los intereses que persiguen (Tribunal Fiscal, 2021).

No obstante, a lo señalado, la aplicación del sistema de preclusión establecido en el procedimiento contencioso-tributario tiene excepciones, en específico son dos los supuestos de excepción a esta regla: i) Cuando el acto impugnado contiene importe por pagar se admitirán los medios probatorios extemporáneos sí el contribuyente acredita que la omisión de la presentación de los medios probatorios no se generó por su causa o acredita el pago o afianzamiento del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas, y ii) Si el acto impugnado no contiene importe por pagar se admitirán los medios probatorios presentados extemporáneamente sin la exigencia de las condiciones establecidas para el primer supuesto.

En línea con lo señalado por el autor Morón Urbina, en el ámbito tributario, el principio de preclusión tiene algunas excepciones, los cuales permiten la admisión de los medios probatorios presentados extemporáneamente siempre y cuando el contribuyente acredite alguno de los supuestos antes citados y lo presente dentro del plazo establecido en el artículo 125 del Código Tributario.

- La carga de la prueba en el procedimiento contencioso-tributario

En cuanto a la carga de la prueba, si bien en el Código Tributario no se ha establecido expresamente en quien recae la carga de la prueba, consideramos que, en el procedimiento de fiscalización, cuando la observación esta referido a los hechos declarados por el contribuyente, la carga de la prueba recae sobre este último, ya que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 88 del Código Tributario, el contribuyente tiene la obligación de contar con todos los antecedentes que respalden lo consignado en su declaración tributaria. En consecuencia, es el contribuyente quien debe demostrar la veracidad de lo declarado, ya que es él quien posee toda la documentación que respalda su declaración tributaria.

En esta línea, el Tribunal Fiscal en reiteradas oportunidades, como por ejemplo en la Resolución N° 08111-12-2023 (2023), ha señalado que la carga de la prueba recae en el contribuyente en la medida de que este está en la mejor posición de presentar los documentos que respalden sus afirmaciones sobre la realización de una operación declarada.

Mientras que en el procedimiento contencioso-tributario la carga de la prueba recae tanto en el contribuyente como en la Administración. Al ser el contribuyente quien cuestiona lo determinado por la Administración, es quien debe probar que lo determinado por este no se ajusta ley, y, a su vez, la Administración debe acreditar lo contrario, esto es, que la determinación de la obligación tributaria se encuentra arreglado a ley.

- La prueba de oficio

En el procedimiento contencioso-tributario se encuentra regulado la actuación probatoria de oficio. Según lo establecido en el artículo 126 del Código Tributario, el órgano resolutor puede, en cualquier estado del procedimiento, ordenar la actuación de pruebas que considere necesarias y solicitar los informes que estime pertinentes para una mejor comprensión de la controversia (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013).

Lo establecido en el mencionado artículo 126 no constituye una obligación del órgano resolutor ordenar pruebas de oficio en todos los casos, sino esta es una facultad discrecional. Esto es, el órgano resolutor, en función a su criterio, determinará si es necesario o no ordenar pruebas de oficio.

Sobre la prueba de oficio, Liñán Arana (Liñán Arana & Priori Posada, 2015), en una entrevista publicada en la revista *ADVOCATUS*, titulada “*Algunas consideraciones sobre el derecho a probar*”, fue consultado acerca de si consideraba apropiado que el Código Procesal Civil solo faculte y no obligue a los jueces a actuar pruebas de oficio cuando los medios probatorios que se hayan actuado no sean suficientes para obtener un alto grado de certeza que le permita resolver el conflicto. En su respuesta, manifestó, entre otros puntos, que cuando el Juez decide intervenir en la actividad probatoria, es porque, aún tiene dudas sobre ciertos hechos y para dictar una sentencia justa, decide actuar una prueba de oficio, pero esta intervención no es una obligación del Juez, ya que la carga de presentar pruebas en un proceso recae sobre las partes. Además, indicó que obligar al Juez actuar pruebas de oficio generaría múltiples nulidades, ya que se presentarían situaciones en las que las partes alegarían que el Juez no cumplió con su obligación de ofrecer una prueba de oficio. Motivo por el cual considera que no se debe obligar al Juez a actuar pruebas de oficio, ya que esto dependerá del análisis que realice en cada caso en concreto.

Al respecto, si bien la pregunta y respuesta se da en el contexto del Código Procesal Civil, el análisis realizado por Liñán Arana sobre la prueba de oficio se podría trasladar a la prueba de oficio establecida en el procedimiento contencioso-tributario. En efecto, como se ha señalado, es una facultad del órgano resolutor ordenar pruebas de oficio cuando lo considere necesario, y no una obligación, si fuera una obligación del órgano resolutor este tendría que intervenir en la actividad probatoria en todos los casos, de no hacerlo las partes alegarían la nulidad del procedimiento.

La prueba de oficio de ninguna manera puede suplir la actividad probatoria del contribuyente o de la Administración, de ser el caso, sino esta debe ser un complemento respecto de las pruebas ofrecidas oportunamente en el procedimiento de fiscalización, por ejemplo, cuando se cuestiona la autenticidad de los documentos presentados en el procedimiento de fiscalización el órgano resolutor puede ordenar de oficio un peritaje para verificar su autenticidad.

De lo expuesto, se advierte que el derecho a la prueba en el procedimiento contencioso no es absoluto, ya que su ejercicio está limitado por el tipo de prueba y el plazo establecido para su presentación. La consecuencia de presentar las pruebas incumpliendo el plazo establecido para ello es la no admisión y valoración de dichas pruebas. En este supuesto el órgano resolutor

resolverá la controversia considerando los medios probatorios presentados y actuados durante el procedimiento de fiscalización y los que fueron presentados cumpliendo con lo establecido en el artículo 125 del Código Tributario.

El sustento para no admitir los medios probatorios presentados extemporáneamente en el procedimiento contencioso-tributario está en la finalidad que tiene este procedimiento, que es revisar la legalidad del acto impugnado en base a los hechos y pruebas presentadas en el procedimiento de fiscalización. Admitir los medios probatorios que no fueron presentados durante el procedimiento de fiscalización alteraría la congruencia que debe existir entre el procedimiento de fiscalización y el procedimiento contencioso-tributario.

1.6 Análisis de la interrelación entre el debido proceso y el procedimiento de fiscalización y el procedimiento contencioso-tributario

Una vez definidos los conceptos clave vinculados con el derecho al debido proceso – incluidos los derechos que lo integran-, los principios administrativos, la obligación tributaria, el procedimiento de fiscalización y el procedimiento contencioso-tributario, los cuales constituyen la base teórica para análisis del impacto de las reglas establecidas en la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima sobre la admisión de los medios probatorios presentados extemporáneamente en el procedimiento contencioso-tributario, se procederá a examinar cómo estos elementos se interrelacionan e influyen en la práctica tributaria.

Como se ha mencionado, el derecho al debido proceso constituye un derecho fundamental recogido en la CP y se aplica tanto en el ámbito judicial como en el ámbito administrativo, ya sea público o privado. Este derecho está compuesto por diversos derechos fundamentales, tales como el derecho de defensa, el derecho a la prueba, el derecho a ser juzgado por una jurisdicción predeterminada y mediante un procedimiento preestablecido por ley, dentro de un plazo razonable. También incluye el derecho a obtener una resolución debidamente motivada y el derecho a la cosa juzgada. Todos estos derechos garantizan que las persona puedan acceder a una justicia efectiva, imparcial y dentro de un marco legal previamente establecido.

En el ámbito administrativo, se debe garantizar el respeto a los derechos antes mencionados y los principios del procedimiento administrativo, los cuales guían la actuación tanto de la

Administración como del administrado. Morón (2023) señala que estos principios son básicos para encausar, controlar y limitar la actuación de ambas partes en todo procedimiento (p. 70).

En el ordenamiento jurídico-tributario el Código Tributario es la norma que regula la relación jurídica entre el contribuyente y la Administración. El referido código establece reglas y procedimientos que deben seguir ambas partes en el ámbito tributario. Bravo (2006) sostiene que tanto el contribuyente como la Administración, operadores del Sistema Tributario, están sometidos a las reglas contempladas en el Código Tributario. Afirma que, aunque esta norma otorga prerrogativas distintas a cada uno de los operadores, su propósito no es establecer una relación de subordinación entre ellos, sino delimitar los derechos y obligaciones de cada uno de ellos para garantizar la seguridad jurídica del Sistema Tributario. Sin esta seguridad jurídica, las relaciones entre ambos operadores no podrían desarrollarse de manera adecuada dentro de un Estado de Derecho (p. 87).

En este contexto, el cumplimiento de los plazos establecidos en el Código Tributario es fundamental para mantener dicha seguridad jurídica. Por ejemplo, vencido el plazo establecido en el artículo 62-A del Código Tributario, la Administración no podrá solicitar al contribuyente documentos adicionales a los ya solicitados. Por su parte, si el contribuyente no cumple con presentar la documentación solicitada en el procedimiento de fiscalización, la consecuencia de este incumplimiento será que dicha documentación no podrá ser admitida en un eventual procedimiento contencioso-tributario. Esto demuestra que las reglas establecidas en el Código Tributario buscan garantizar la seguridad jurídica en el Sistema Tributario, asegurando que ambas partes cumplan con sus obligaciones dentro de los plazos establecidos.

Ahora bien, el principio del debido procedimiento cumple un rol esencial en el procedimiento de fiscalización, ya que lo determinado en dicho procedimiento tiene un impacto directo en la situación jurídica y económica del contribuyente, lo que, a su vez, influye en la recaudación del tributo. En virtud de este principio, el procedimiento de fiscalización se debe desarrollar respetando los derechos fundamentales del contribuyente, los cuales están establecidos en la CP y en el artículo 92 del Código Tributario. A su vez, el contribuyente debe cumplir con sus obligaciones, no solo declarar y pagar el tributo, sino también facilitar las labores de fiscalización y determinación de la Administración, obligaciones que están establecidas en el artículo 87 del Código Tributario. También tiene la obligación de respetar y cumplir el ordenamiento jurídico tributario, según lo establecido en el artículo 38 de la CP.

La interacción entre los derechos y obligaciones del contribuyente y la actuación de la Administración en el ejercicio de su facultad de fiscalización y determinación es fundamental para que el procedimiento se desarrolle de manera justa, transparente y equilibrada. En este contexto, el debido procedimiento garantiza que tanto la Administración como el contribuyente sigan el procedimiento preestablecido legalmente, el cual es de conocimiento público. Es decir, ambos deben ceñirse a las reglas y plazos establecidos previamente, los cuales no pueden ser modificados arbitrariamente.

En el procedimiento de fiscalización cuando la Administración solicita expresamente al contribuyente que sustente las observaciones e infracciones imputadas a través de un requerimiento, el contribuyente debe absolver dichas observaciones exponiendo sus argumentos y presentando la documentación que considere pertinente. De esta manera, ejerce su derecho de defensa, el cual incluye su derecho a ofrecer medios probatorios. Por ello, es crucial que el contribuyente, al absolver el requerimiento, presente todas las pruebas necesarias para desvirtuar las observaciones realizadas por la Administración, a fin de evitar verse perjudicado por las restricciones al ofrecimiento de medios probatorios en etapas posteriores, como en el procedimiento contencioso-tributario.

Por otro lado, la Administración tiene la obligación de comunicar el resultado de la evaluación de la documentación presentada por el contribuyente, es decir, si ha sustentado o no las observaciones formuladas. Asimismo, en aplicación del principio de verdad material, la Administración debe llevar a cabo las actuaciones necesarias para verificar los hechos que sustentarán su decisión, las cuales deben realizarse dentro del alcance y límites establecidos en el Código Tributario. Cabe destacar que esta labor no puede suplir la obligación del contribuyente de sustentar lo consignado en su declaración jurada del impuesto.

Como resultado de su labor de fiscalización, la Administración emite y notifica la resolución de determinación y la resolución de multa, este último de ser el caso, con lo cual da por concluido el procedimiento de fiscalización, de acuerdo con lo establecido en el artículo 75 del Código Tributario.

Ahora bien, contra dichos valores el contribuyente puede interponer recurso de reclamación, iniciando así un procedimiento contencioso-tributario. Ejerciendo de esta forma su derecho a impugnar un acto administrativo.

Es importante destacar, que, de acuerdo con lo expuesto hasta ahora, el procedimiento de fiscalización y el procedimiento contencioso-tributario tienen lógicas diferentes. El primero está orientado a verificar la correcta determinación de la obligación tributaria del contribuyente. Para ello, la Administración, en ejercicio de su facultad fiscalizadora, requiere al contribuyente que presente la documentación necesaria para sustentar los hechos declarados en su declaración tributaria. A partir de esta información, la Administración puede confirmar lo declarado por el contribuyente o modificar su determinación. En cambio, en el procedimiento contencioso-tributario, el contribuyente cuestiona lo determinado por la Administración y, para ello, debe probar al órgano resolutor los hechos u omisiones en los que incurrió la Administración al determinar la obligación tributaria.

Para tal fin, el procedimiento contencioso-tributario contempla una etapa probatoria para garantizar el ejercicio del derecho a la prueba por parte del contribuyente. No obstante, dicho ejercicio no tiene carácter absoluto, el cual establece límites temporales para la presentación y admisión de medios probatorios.

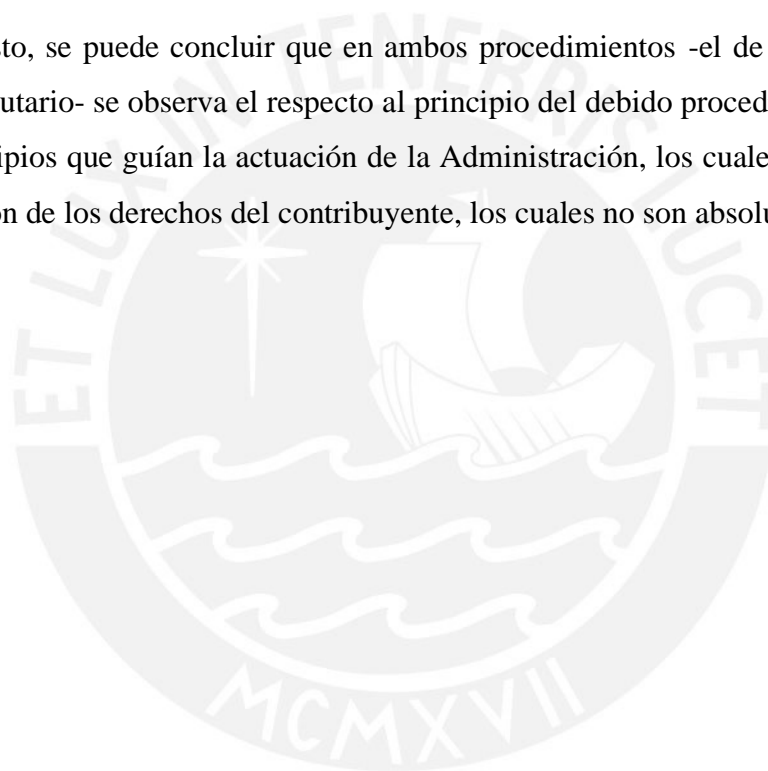
En efecto, en la instancia de reclamación, no se aceptarán la documentación requerida por la Administración durante el procedimiento de fiscalización y no presentado oportunamente, y en la instancia de apelación no se admitirán los medios probatorios requeridos en la instancia de reclamación y no presentados o no ofrecidos en dicha instancia, esto con la finalidad de que exista congruencia entre el procedimiento de fiscalización y el procedimiento contencioso-tributario, ya que la finalidad de este último procedimiento es examinar la legalidad del acto impugnado, esto es verificar si la Administración siguió el debido procedimiento, verificar si el reparo se encuentra debidamente sustentado pero considerando lo actuado en el procedimiento de fiscalización.

El sistema de preclusión se sustenta en el principio de la buena fe, en la medida que busca que el contribuyente, durante el procedimiento de fiscalización, presente toda la documentación que respalde los hechos consignados en su declaración tributaria, permitiendo así que la Administración determine correctamente la obligación tributaria. Esto con la finalidad de evitar que el contribuyente introduzca en el procedimiento contencioso-tributario medios probatorios que pudo -y debió- presentar durante el procedimiento de fiscalización, entorpeciendo las labores de la Administración, de tal forma que emita un acto que posteriormente podría ser revocado por el órgano resolutor. Asimismo, este sistema se sustenta en el principio de

celeridad, ya que con ello se busca evitar que el procedimiento se prolongue indefinidamente. En esa línea, la Dra. Chau ha señalado que las discrepancias entre el contribuyente y la Administración deben quedar definidas en la etapa de fiscalización.

El sistema de preclusión, en materia tributaria, no es absoluto ya que permite excepciones, esto es, a fin de que se admitan los medios probatorios extemporáneos el contribuyente tiene que acreditar que la omisión de la presentación de los medios probatorios no se generó por su causa o acreditar el pago o afianzamiento del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas, siempre y cuando el acto impugnado contenga importe por pagar.

De lo expuesto, se puede concluir que en ambos procedimientos -el de fiscalización y el contencioso-tributario- se observa el respecto al principio del debido procedimiento, así como los demás principios que guían la actuación de la Administración, los cuales garantizan, a su vez, la protección de los derechos del contribuyente, los cuales no son absolutos.



CAPITULO II: “PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN”

En materia tributaria, conforme se ha establecido en los artículos 75, 125, 141 y 148 del Código Tributario, la admisión de los medios probatorios está estructurado bajo un régimen de preclusión. Sin embargo, al revisar la jurisprudencia judicial, se ha observado que el órgano jurisdiccional considera que la admisión de los medios probatorios extemporáneos en el procedimiento contencioso-tributario bajo las reglas de preclusión constituye una limitación al derecho a probar, lo que causa indefensión al contribuyente. Sustento que ha sido utilizado en algunos casos para determinar la inaplicación de los artículos 141 y 148 del Código Tributario, permitiendo así la admisión de los medios probatorios que no fueron presentados oportunamente en el procedimiento de fiscalización.

En este contexto, se emitió la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima estableciendo, entre otros, que corresponde a los órganos administrativos, en cualquier estado del procedimiento administrativo, incorporar de oficio los medios probatorios presentados extemporáneamente. También estableció que en el proceso contencioso administrativo, las partes podrán ofrecer, entre otros, los medios probatorios presentados extemporáneamente en el procedimiento administrativo, y los órganos jurisdiccionales deben analizar su pertinencia y relevancia para incorporarlos válidamente al proceso.

Las referidas reglas establecidas como precedente vinculante en la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima abre la posibilidad de admitir los medios probatorios extemporáneos en el procedimiento contencioso-tributario sin restricción alguna, lo que genera incertidumbre sobre el impacto que esto podría tener en dicho procedimiento.

En este sentido, el problema de investigación central en este trabajo de investigación se plantea a través de la siguiente pregunta **¿Qué impacto jurídico producen las reglas establecidas en la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima en la admisión de los medios probatorios extemporáneos en el procedimiento contencioso-tributario?** Este problema tiene relevancia tanto practica como teórica, ya que la admisión sin restricción alguna de los medios probatorios extemporáneos incide no solo en los derechos del contribuyente, sino también en el sistema tributario.

También surgen otras interrogantes: **¿las reglas establecidas en la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima afectan al principio de seguridad jurídica en materia tributaria? ¿En qué medida los requisitos para la admisión de los medios probatorios extemporáneos afectan el derecho a la prueba del contribuyente en el procedimiento contencioso-tributario?**

La respuesta a estas preguntas nos permitirá entender de manera más clara cómo las reglas establecidas en la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima impactan en el procedimiento contencioso-tributario.

Para abordar el análisis del problema planteado, utilizaremos el enfoque metodológico normativo, jurisprudencial y comparado. Estos tres enfoques nos permitirán abordar el problema de investigación de una manera integral. En efecto, a través del enfoque normativo se analizará la evolución de los artículos 141 y 148 del Código Tributario, lo cual nos ayudará a identificar la intención del legislador y el contexto en el que se introdujeron estas disposiciones. Este análisis se complementará con el enfoque jurisprudencial, ya que, sin el conocimiento de la norma no sería posible comprender como los órganos jurisdiccionales han interpretado dichos artículos y si su interpretación se ajusta a la voluntad del legislador o si, por el contrario, se aparta de este.

El enfoque jurisprudencial nos permitirá identificar posibles contradicciones entre los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la República o, en su defecto, determinar si estos han sido consistentes en los últimos diez (10) años. Finalmente, el enfoque comparado nos permitirá conocer cómo otros países regulan y aplican la norma relacionada a los medios probatorios extemporáneos en materia tributaria. Este enfoque complementará los dos enfoques anteriores, ya que la comparación de las legislaciones nos permitirá identificar si la restricción a la admisión de los medios probatorios extemporáneos es más flexible o rígida, o si no está regulada en algunas jurisdicciones, y cómo esta diferencia podría influir en nuestro sistema tributario.

2.1 Enfoque normativo: Antecedentes normativos sobre la admisión de los medios probatorios extemporáneos en materia tributaria

Tal como se ha señalado, el enfoque normativo nos permitirá estudiar la evolución de los artículos 141 y 148 del Código Tributario, los cuales restringen la admisión de los medios

probatorios extemporáneos en el procedimiento contencioso-tributario. Además, nos ayudará a identificar la intención del legislador y el contexto en el que se introdujeron estas disposiciones. El análisis de la evolución normativa se llevará a cabo a partir del Decreto Ley N.º 25859, publicado el 24 de noviembre de 1992, que aprobó el nuevo Texto del Código Tributario.

El artículo 112 del Decreto Ley N.º 25859 dispuso que los procedimientos tributarios incluían, entre otros, el procedimiento contencioso, el cual estaba compuesto por tres etapas: a) la reclamación ante la Administración Tributaria, b) la apelación ante el Tribunal Fiscal, y c) la revisión ante el Poder Judicial, según lo establecido en artículo 124.

En el artículo 134 se estableció que, en la etapa de reclamación, no se admitirían las pruebas que habían sido requeridas durante el proceso de fiscalización y no fueron presentadas, a menos que el contribuyente demuestre que la omisión no fue por su causa o que pague el monto reclamado actualizado a la fecha de presentación de la prueba. Asimismo, el artículo 136 estableció que el órgano encargado de resolver, en cualquier estado del procedimiento, podía ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias.

En el artículo 148 se dispuso que, en la etapa de apelación, no se podrían admitir las pruebas que fueron requeridas en primera instancia y no fueron presentadas por el contribuyente, a menos que acredite que la omisión no fue por su causa, o pague la deuda impugnada, actualizada a la fecha de presentación de la prueba en cuestión. Además, se estableció la prohibición de admitir las pruebas que no fueron ofrecidas en primera instancia, salvo que se presente el supuesto contemplado en el artículo 147. En la etapa de revisión ante el Poder Judicial, el artículo 157 estableció expresamente que no se admitiría la presentación de ninguna prueba.

Posteriormente, el 31 de diciembre de 1993, se publicó el Decreto Legislativo N.º 773, que aprobó el nuevo Código Tributario y derogó el código anterior. Este mantuvo lo establecido en los artículos previamente mencionados.

Luego, el 21 de abril de 1996, se publicó el Decreto Legislativo N.º 816, que aprobó un nuevo Código Tributario, derogando el código anterior. Este Código Tributario introdujo cambios sustanciales en los procedimientos tributarios. En particular, se añadió el término

“tributario” a la denominación del procedimiento contencioso, por lo que pasó a denominarse “Procedimiento Contencioso-Tributario”. Además, se excluyó de los procedimientos tributarios la etapa de revisión ante el Poder Judicial, la cual fue incorporada en el Título IV como un proceso independiente, denominado “Demanda Contencioso-Administrativa ante el Poder Judicial”, que se regía por las normas establecidas en dicho título.

El procedimiento contencioso-tributario se estructuró en tres (3) capítulos. El primer capítulo esta referido a disposiciones generales que se aplican tanto a la etapa de reclamación como a la de apelación. Entre estas disposiciones, se encuentra el artículo 125, que establece los medios probatorios que pueden ser presentados, así como el plazo para su presentación. También, el artículo 126 que regula la prueba de oficio. El segundo capítulo esta referido a la reclamación, mientras que el tercero esta referido a la apelación y queja. Es ambas etapas, se mantuvo la restricción de la admisión de los medios probatorios extemporáneos, conforme con lo dispuesto en los artículos 141 y 148.

Posteriormente, mediante Ley N.º 27038, publicada el 31 de diciembre de 1998, se modificaron diversos artículos del Código Tributario con el objetivo de flexibilizar el sistema tributario. Por ejemplo, en el artículo 141 se incluyó la opción de presentar una carta fianza bancaria o financiera por el monto de la deuda, la cual debía estar actualizada hasta por 6 meses posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación, opción que no fue incluida en el artículo 148.

El 19 de agosto de 1999 se publicó el Texto Único Ordenado del Código Tributario (CT), aprobado mediante el Decreto Supremo N.º 135-99-EF. Este texto permaneció vigente aproximadamente 14 años. Inicialmente, los artículos 141 y 148 mantuvieron la misma redacción del Decreto Legislativo N.º 816, incluidas sus modificaciones.

Posteriormente, el 5 de febrero de 2004, se publicó el Decreto Legislativo N.º 953, el cual sustituyó los artículos 141 y 148. En el artículo 141 se precisó de que la exigencia referida a la cancelación del monto reclamado estaba vinculada a las pruebas presentadas¹⁰. En el artículo

¹⁰ De acuerdo con lo señalado en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 953, la referida precisión se realizó con el propósito de que el contribuyente comprenda que el requisito de pago se refería al monto reclamado vinculado a la prueba no presentada o no exhibida oportunamente, y no a la deuda tributaria. Por lo que, independientemente de si el valor impugnado contenía saldo a favor o deuda tributaria, el contribuyente debía cumplir con el requisito de acreditar el pago o la presentación de carta fianza.

148 se estableció que el Tribunal Fiscal es el órgano resolutor encargado para admitir y actuar sobre las nuevas pruebas presentadas en la etapa de apelación.

Luego, el 18 de julio de 2012, se publicó el Decreto Legislativo N.º 1121, que introdujo modificaciones al artículo 141, en específico se modificó el plazo establecido para la vigencia de la carta fianza. Esta modificación tuvo como finalidad que la vigencia de la carta fianza coincida con el plazo establecido para la resolución del recurso de reclamación.

Mas tarde, el 22 de junio de 2013, se publicó el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, que aprobó un nuevo Texto Único Ordenado del Código Tributario y derogó el Decreto Supremo N.º 135-99-EF, debido a las diversas modificaciones que este último había sufrido. Inicialmente, se mantuvieron los artículos 141 y 148 en los términos establecidos en el decreto supremo derogado.

En este contexto, en la práctica, surgió una problemática relacionada con la admisión de los medios probatorios extemporáneos, específicamente en aquellos casos en los que no se había determinado importe a pagar, sino un saldo a favor, reintegro tributario, pérdida tributaria, entre otros. En tales situaciones, el contribuyente no podía demostrar que la omisión no se generó por su causa.

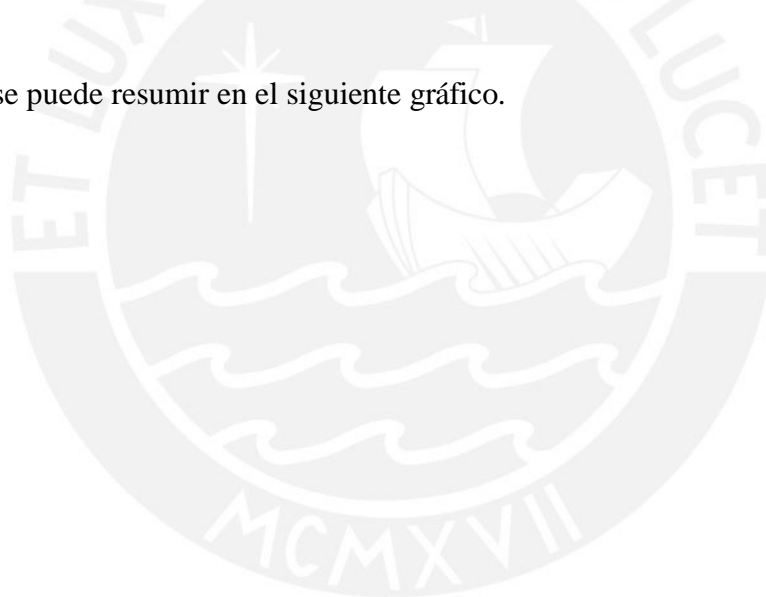
Ante esta situación, el Tribunal Fiscal, en la Resolución N.º 11160-8-2014, publicado el 04 de octubre de 2014, estableció que, cuando no se determina importe a pagar en el acto administrativo impugnado, no corresponde exigir al contribuyente que acredite el pago de ningún monto, ya que no es posible. Sin embargo, el contribuyente debía acreditar que la omisión no fue causada por su propia responsabilidad.

Posteriormente, el 10 de diciembre de 2016, se publicó el Decreto Legislativo N.º 1263, que modificó el artículo 141. Se incluyó la opción de que el contribuyente pueda presentar un tipo de garantía diferente a la carta fianza o financiera. Además, se estableció que, si el contribuyente apela la decisión de la Administración, debe mantener la vigencia de la carta fianza bancaria o financiera, o de cualquier otra garantía, durante la etapa de apelación, respetando el monto, plazo y periodo establecidos en el artículo 148.

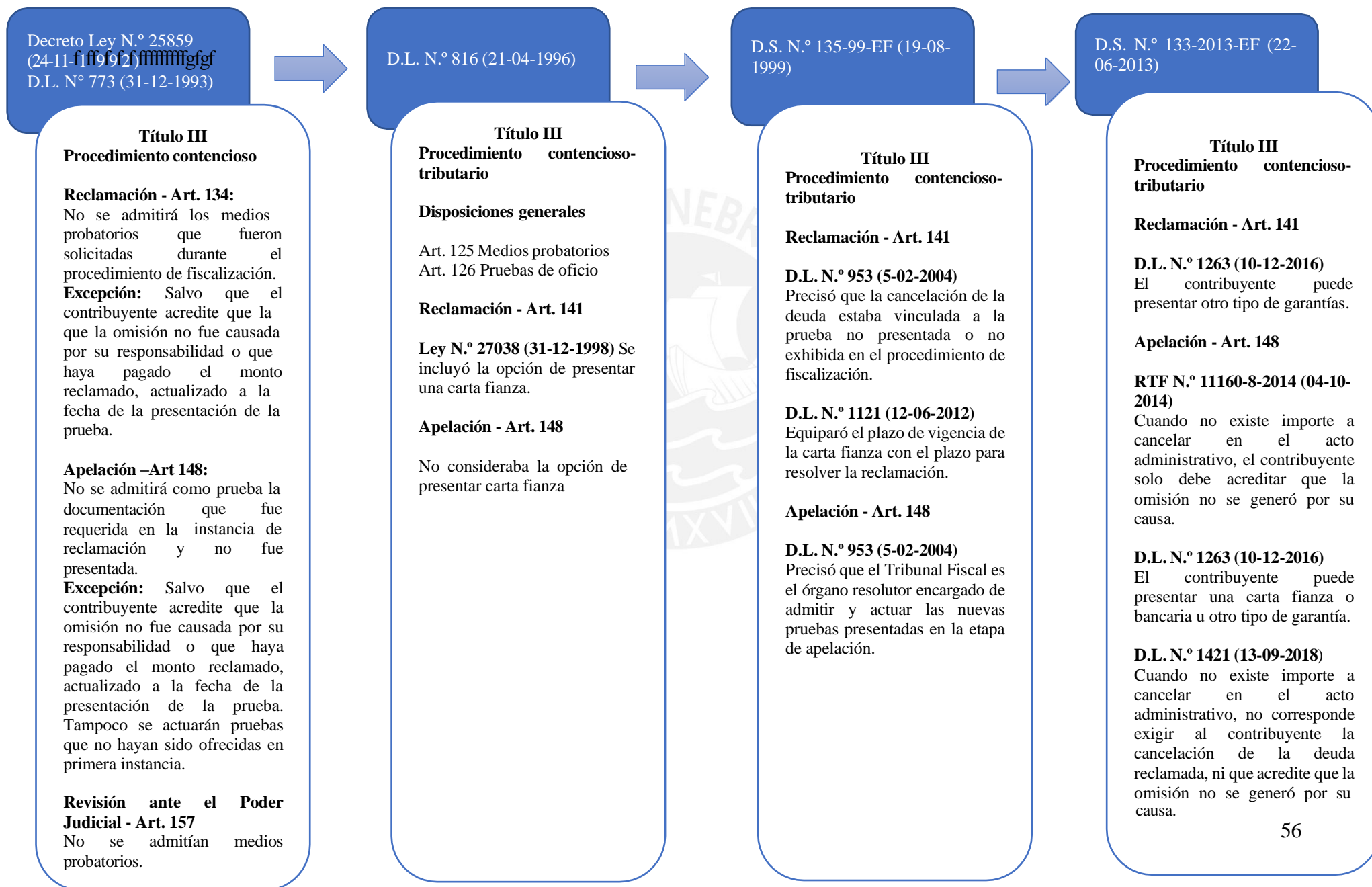
Asimismo, el artículo 148 fue modificado para permitir que el contribuyente pueda presentar carta fianza bancaria o financiera, o cualquier otra garantía, por el monto impugnado vinculado a las pruebas no presentadas o no exhibidas en primera instancia. Esta modificación uniformizó el tratamiento de la admisión de las pruebas extemporáneas tanto en instancia de reclamación como en la de apelación.

Por último, mediante el Decreto Legislativo N.º 1421, publicado el 13 de setiembre de 2018, se modificó los artículos 141 y 148, en ambos artículos se precisó que no era exigible los requisitos referidos a la acreditación del pago de la deuda o la presentación de la carta fianza o que el contribuyente pruebe que la omisión no se generó por su causa cuando no se ha determinado importe a pagar en el acto administrativo impugnado. Es decir, en la actualidad la exigencia de los requisitos para la admisión de los medios probatorios extemporáneos es para aquellos casos en los que se ha determinado deuda por pagar.

Lo expuesto se puede resumir en el siguiente gráfico.



EVOLUCIÓN NORMATIVA DE LOS ARTÍCULOS 141 Y 148 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO



Como resultado de la revisión de las modificaciones que sufrieron los artículos 141 y 148 del Código Tributario durante las últimas tres (3) décadas, se puede concluir que la intención del legislador siempre ha sido restringir la admisión de aquellos medios probatorios que, a pesar de ser requeridos en el procedimiento de fiscalización, no fueron presentados de manera oportuna. Esto es, no se trata de cualquier medio probatorio, sino solo de aquellas pruebas que no fueron presentados de manera oportuna en el procedimiento de fiscalización. No obstante, dicha restricción no es absoluta, ya que se han establecido excepciones que, a lo largo del tiempo, se han ido adaptando a nuevas necesidades sin perder su esencia.

La excepción a la regla general estaba, inicialmente, sujeta a que el contribuyente acreditara que la omisión no se generó por su causa o que pagara el monto reclamado, actualizado a la fecha de presentación de la prueba. En cuanto esta última condición, con el tiempo se incorporó la opción de que el contribuyente pudiera presentar una carta fianza, bancaria o cualquier otro tipo de garantía, otorgando facilidades para que pueda acreditar este último supuesto y, de este modo, se admitan los medios probatorios que no fueron presentados oportunamente en el procedimiento de fiscalización.

Otro aspecto que destacar es que, a partir de la modificación introducida por el Decreto Legislativo 1421, la restricción sobre la admisión de los medios probatorios extemporáneos en el procedimiento contencioso-tributario solo se aplica en los casos en los que el acto administrativo impugnado contiene deuda por pagar. Es decir, en aquellos casos en los que no existe deuda por pagar, tanto la Administración como el Tribunal Fiscal deben admitir los medios probatorios presentados extemporáneamente. Esta modificación introdujo un tratamiento diferenciado para una situación que tiene como origen una misma acción: la omisión en la presentación de los medios probatorios requeridos durante el procedimiento de fiscalización.

Un aspecto relevante que considerar es el contexto en el que se impone la restricción a la admisión de los medios probatorios y al derecho a la prueba del contribuyente. Es decir, no se trata de restringir cualquier medio probatorio presentado por el contribuyente, sino solo aquellos que adquieren la calidad de extemporáneo. Esto es, en la etapa de reclamación, adquieren la calidad de medio probatorio extemporáneo aquellos requeridos en el procedimiento de fiscalización y no presentados oportunamente. En la etapa de apelación,

adquieren la calidad de medio probatorio extemporáneo aquellos requeridos en la etapa de reclamación y no presentados oportunamente.

De lo expuesto, se puede inferir que esta restricción está directamente vinculada al comportamiento del contribuyente. El legislador busca fomentar que el contribuyente cumpla con su obligación de presentar la documentación requerida por la Administración durante el procedimiento de fiscalización, obligación que se encuentra regulada en el artículo 87 del Código Tributario. No obstante, dado que esta restricción representa una limitación al derecho del contribuyente a presentar pruebas, el legislador ha previsto en los artículos 141 y 148 del Código Tributario ciertos supuestos de excepción que permiten la admisión de los medios probatorios extemporáneos. Esta excepción se enmarca en el principio de buena fe, brindando al contribuyente la oportunidad de acreditar que la omisión de la presentación del medio probatorio no fue por su causa. En caso de que no pueda demostrar tal circunstancia, puede optar por acreditar el pago del monto impugnado relacionado con las pruebas presentadas o presentar una carta fianza que garantice el pago de la deuda. En resumen, el contribuyente tiene la oportunidad de liberarse de este tipo de restricción.

Por último, se advierte que esta medida tiene como finalidad exigir al contribuyente el cumplimiento oportuno de su deber de colaboración, y evitar que las partes dilaten innecesariamente el procedimiento contencioso-tributario, ya que el objetivo debe ser que la controversia se resuelva dentro de los plazos establecidos en los artículos 142 y 150 del Código Tributario, en aplicación del principio de celeridad, claro está respetando los derechos del contribuyente.

Finalmente, es necesario precisar que los medios probatorios que no son considerados extemporáneos se rigen por lo dispuesto en el artículo 125 del Código Tributario.

2.2 Enfoque jurisprudencial sobre la admisión de los medios probatorios en materia tributaria: Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República y jurisprudencia del Tribunal Fiscal emitida posterior a la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima

Después de haber analizado los artículos 141 y 148 del Código Tributario, es necesario recurrir al enfoque jurisprudencial, ya que a través de este podremos observar cómo se aplican

dichos artículos en la práctica y como son interpretados por la Corte Suprema de Justicia de la República. Para tal efecto, en este subcapítulo se analizará 15 casaciones emitidas por la Corte Suprema de Justicia de la República, tanto antes como después de la publicación de la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima. Asimismo, se analizará 5 resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas con posterioridad a dicha sentencia.

2.2.1 Sentencias emitidas por la Corte Suprema de Justicia de la República, antes y después de la publicación de la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima

Las casaciones que a continuación se analizarán han sido obtenidas a través del portal web del Poder Judicial, específicamente utilizando la herramienta “Jurisprudencia”¹¹; esta herramienta nos permite acceder a sentencias y casaciones emitidas por los órganos jurisdiccionales de forma pública y oficial. Asimismo, el periodo de búsqueda estuvo comprendido entre el enero del 2010 a agosto del 2024.

El criterio de selección de las casaciones se realizó a partir de un enfoque centrado en aquellos casos en los que se analizó en concreto los medios probatorios extemporáneos en materia tributaria. Se seleccionaron quince (15) sentencias que, además de abordar el tema materia de análisis, reflejan distintas posturas en la interpretación y aplicación de los artículos 141 y 148 del Código Tributario.

El análisis jurídico de las quince (15) casaciones se realizará aplicando criterios comunes que permitirán agruparlas en 2 grupos. El primer grupo abordará los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la República que confirmaron la aplicación de los artículos 141 y 148, mientras que el segundo grupo tratará los pronunciamientos que inaplicaron dichos artículos.

Cabe precisar que información más detallada sobre las casaciones materia de análisis se encontrará en el Anexo A, adjunto al presente trabajo de investigación, en el que se ha detallado en número de Expediente de la Corte Superior y Corte Suprema, el órgano resolutor, identificación del demandante y demandado, resolución administrativa impugnada y

¹¹ <https://jurisprudencia.pj.gob.pe/jurisprudenciaweb/faces/page/inicio.xhtml>

argumentos del órgano resolutor. Esta información, también ha sido obtenida del portal web del Poder Judicial, utilizando la herramienta “Jurisprudencia”.

Grupo 1: Sentencias de casación que confirmaron la aplicación del artículo 141 del Código Tributario

Este grupo está conformado por cinco (5) sentencias de casación, en las cuales la Corte Suprema de Justicia de la República confirmó la aplicación del artículo 141 del Código Tributario, que restringe la admisión de pruebas extemporáneas. En las sentencias de casación objeto de análisis se advierte que el órgano jurisdiccional, al aplicar dicho artículo, previamente analizó diversos aspectos, como la conducta del contribuyente, el fundamento del artículo 141 y la aplicación de los principios de impulso de oficio, presunción de veracidad, verdad material, congruencia y preclusión procesal. Además, examinó la situación del contribuyente durante el procedimiento de fiscalización, evaluando si en algún momento estuvo en un estado de indefensión, tal como podemos observar a continuación.

La Corte Suprema de Justicia de la República (2017), en la Sentencia Casación N.º 14707-2014 Lima, al aplicar el artículo 141 del Código Tributario, analizó previamente la conducta del contribuyente, destacando que este no cumplió con presentar oportunamente la documentación requerida por la Administración durante el procedimiento de fiscalización. En consecuencia, la Administración no estaba en la obligación de admitir ni valorar los medios probatorios presentados extemporáneamente.

En la misma línea, en la Sentencia Casación N.º 15692-2015 Lima (2019), además de analizar la conducta del contribuyente, quien presentó el medio probatorio aproximadamente seis (6) años después de haberse llevado a cabo el procedimiento de fiscalización, se profundizó en el fundamento del artículo mencionado. En ese sentido, se citó a Zolezzi Moller, quien señala que el propósito del artículo 141 del Código Tributario es impedir que el contribuyente se reserve el derecho de presentar la documentación que tiene en su poder, incumpliendo con su obligación de colaborar con las labores de fiscalización de la Administración. Asimismo, se destacó que el objetivo del referido artículo es prevenir que el contribuyente obstaculice la fiscalización de la Administración.

En esta misma sentencia, se precisó que en los procedimientos tributarios son plenamente aplicables los principios de impulso de oficio, presunción de veracidad y verdad material. Estos principios no afectan los alcances del artículo 141 del Código Tributario, ya que el procedimiento debe desarrollarse cumpliendo los plazos establecidos para ello, los cuales son perentorios. De lo contrario, el procedimiento podría prolongarse indefinidamente sin que se resuelva la controversia. Además, se afirmó que el objeto de la prueba está restringido a la comprobación de los hechos en el momento procesal oportuno; de no ser así, se transgrediría el principio de congruencia.

Complementando lo señalado, la Corte Suprema de Justicia de la República (2019), en la Sentencia Casación N.º 12349-2018 Lima, indicó que, en aplicación del principio de preclusión procesal, las partes deben presentar todos sus argumentos en los plazos establecidos en el procedimiento. Una vez vencido el plazo, no será posible la producción de ninguna defensa tardía, independientemente de su relevancia y su fundamento. Por ello, para evitar esta situación las partes están obligadas a adelantarse y protegerse contra posibles réplicas del adversario y sobrecargando su defensa desde el principio.

En cuanto a la calificación del medio probatorio como extemporáneo, la Corte Suprema de Justicia de la República (2022), en la Sentencia Casación N.º 24014-2017 Lima, señaló que, en el procedimiento de fiscalización, la solicitud de la documentación no necesariamente debe ser expresa, ya que el órgano fiscalizador desconoce a detalle los documentos que obran en poder del contribuyente, los cuales son necesario para sustentar las observaciones realizadas. Por lo tanto, el contribuyente debe responder de manera exhaustiva al pedido genérico realizado por el órgano fiscalizador.

Otro aspecto que analizó la Corte Suprema de Justicia de la República al aplicar el artículo 141 del Código Tributario fue si durante el procedimiento de fiscalización se vulneró algún derecho del contribuyente, lo que le habría colocado en una situación de indefensión. Se precisó que el cumplimiento de los requisitos previamente establecidos para el acceso a un beneficio de ningún modo puede causar indefensión (Sentencia Casación N.º 00129-2022 Lima (2023)).

Grupo 2: Sentencias de casación que inaplicaron los artículos 141 y 148 del Código Tributario

Este grupo está compuesto por las diez (10) sentencias de casación restantes, en las cuales se advierte que los argumentos para inaplicar los artículos 141 y 148 del Código Tributario, se sustentaron, inicialmente, en los principios del debido procedimiento, la verdad material, la razonabilidad, la eficacia y el informalismo. Posteriormente, la inaplicación de los artículos mencionados se sustentó en el inciso 3) del artículo 139 de la CP, lo cual fue consolidado en la Sentencia Casación N.º 00546-2022 Lima.

- **Pronunciamientos que se sustentan en el debido proceso y otros principios**

La Corte Suprema de Justicia de la República (2013), en la Sentencia Casación N.º 01096-2011 Lima, al analizar el caso, advirtió que el contribuyente había presentado la carta fianza, requisito necesario para la admisión de los medios probatorios extemporáneos, recién en la instancia de apelación. Ante esta situación, y en aplicación del principio de informalismo, decidió inaplicar el artículo 141 del Código Tributario, ya que consideró que de no hacerlo se vulnerarían los principios del debido procedimiento, la razonabilidad, la eficacia e informalismo, lo que colocaría al contribuyente en un estado de indefensión.

De manera similar, en la Sentencia Casación N.º 23365-2017 Lima (2019), la Corte Suprema de Justicia de la República inaplicó el artículo 148 del Código Tributario, argumentando que el Tribunal Fiscal debió valorar los medios probatorios presentados extemporáneamente en el etapa de apelación, ya que tiene la obligación de valorar las pruebas, persiguiendo el cumplimiento del principio de la verdad materia, el cual no es incompatible con la normativa que exige la cancelación de la deuda como requisito de admisibilidad de los medios probatorios extemporáneos.

- **Pronunciamientos que se sustentan en el inciso 3) del artículo 139 de la CP**

La Corte Superior de Justicia de la República (2022), en Sentencia Casación N.º 27571-2019 Lima, al examinar el caso, señaló que el artículo 141 del Código Tributario no impide que, en el procedimiento contencioso administrativo, el órgano jurisdiccional dicte mandato conducente a realizar nuevas valoraciones de medios probatorios, o lo haga bajo parámetros que no fueron considerados previamente.

En la Sentencia Casación N.º 2779-2020 Lima (2022), la Corte Suprema de Justicia de la República ratificó lo expuesto por la sentencia de segunda instancia, señalando que, a pesar de que los medios probatorios presentados por el contribuyente resultaban extemporáneos en sede administrativa, conforme a lo dispuesto en los artículos 141 y 148 del Código Tributario, esto no impedía que, en sede judicial, el órgano jurisdiccional valore dichos medios probatorios, con el objetivo de no afectar el derecho de defensa ni el derecho a la pruebas del contribuyente, derechos que forman parte del debido proceso, el cual está protegido por el inciso 3) del artículo 139 de la CP.

Adicionalmente, la Corte Suprema de Justicia de la República (2023), en la Sentencia Casación N.º 22709-2021 Lima, precisó que la admisión de los medios probatorios extemporáneos en el proceso contencioso administrativo no significa que se estén modificando las reglas preclusivas contempladas en el artículo 141 del Código Tributario.

Posteriormente, en la Sentencia Casación N.º 08363-2021 Lima (2023), la Corte Suprema de Justicia de la República señaló que la inaplicación de los artículos 141 y 148 del Código Tributario se ajusta a la protección del derecho al debido proceso establecido en el inciso 3 del artículo 139 de CP. En la misma línea, en la Sentencia Casación N.º 68-2022 Lima (2023), la Corte Suprema de Justicia de la República señaló que, en cumplimiento del principio de plena jurisdicción que rige el proceso judicial especial, el órgano jurisdiccional puede valorar los medios probatorios extemporáneos en el proceso contencioso administrativo.

- Uniformización del criterio para inaplicar los artículos 141 y 148 del Código Tributario

Ante los argumentos a favor y en contra de la aplicación o inaplicación de los artículos 141 y 148 del Código Tributario, la Corte Suprema de Justicia de la República (2023), en la Sentencia Casación N.º 00546-2022 Lima, estableció como precedente vinculante, entre otros, que los órganos administrativos deben incorporar de oficio los medios probatorios presentados extemporáneamente en cualquier estado del procedimiento administrativo. Asimismo, los órganos jurisdiccionales deben evaluar la pertinencia y relevancia de dichos medios probatorios para incorporarlos válidamente en el proceso judicial y, a su vez, emitir pronunciamiento del fondo en ejercicio de la plena jurisdicción.

Posteriormente, se emitieron las Sentencias Casación N.º 07159-2022 Lima (2023) y N.º 07901-2020 Lima (2023), en las cuales al analizar los casos correspondientes, se inaplicó el artículo 141 del Código Tributario, en concordancia con los argumentos expuestos en la Sentencia Casación N.º 00546-2022 Lima.

2.2.2 Resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas con posterioridad a la publicación de la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima

Con el propósito de verificar el cumplimiento en sede administrativa de la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima, que establece la obligación de los órganos administrativos de incorporar de oficio los medios probatorios extemporáneos en el procedimiento administrativo, es necesario examinar las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal con posterioridad a la publicación de dicha sentencia.

Las resoluciones que a continuación se analizarán han sido obtenidas a través del portal web del Tribunal Fiscal, utilizando específicamente la herramienta “Búsqueda de Jurisprudencia”¹²; esta herramienta permite acceder a resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal de forma pública y oficial. Asimismo, el periodo de búsqueda comprendió entre setiembre de 2023 y agosto del 2024.

El criterio de selección de las resoluciones se basó en un enfoque centrado en aquellos casos en los cuales el Tribunal Fiscal emitió pronunciamiento respecto de la aplicación de la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima. Como resultado de la búsqueda se encontraron cinco (5) resoluciones. El análisis jurídico de estas resoluciones se realizará aplicando criterios comunes que permitirán agruparlas.

El Tribunal Fiscal (2023), en la Resolución N.º 08010-4-2023, al analizar el caso, aplicó el artículo 141 del Código Tributario y, respecto de la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima, señaló que esta solo tiene efecto entre las partes involucradas en el proceso. En la Resolución N.º 09096-4-2023 (2023), el Tribunal Fiscal indicó que, si bien el contribuyente alegó la aplicación de la sentencia casación mencionada, no proporcionó medio probatorio alguno.

¹² https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_Contenido.htm

Asimismo, el Tribunal Fiscal (2024), en la Resolución N.º 10369-4-2023, señaló que los medios probatorios fueron presentados después del vencimiento del plazo establecido en el artículo 125 del Código Tributario, por lo que no corresponde valorarlos. Además, señaló que la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima no resulta aplicable en el caso.

En esta línea, en la Resolución N.º 05557-3-2024 (2024), el Tribunal Fiscal señaló que el criterio establecido en la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima es vinculante solo para los órganos jurisdiccionales, conforme con lo dispuesto en el artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por el Decreto Supremo N.º 01793- JUS; el artículo 397 del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, aprobado por la Resolución Ministerial N.º 010-93-JUS; y el artículo 36 del Texto Único Ordenado de la Ley que regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011- 2019-JUS.

Asimismo, en la Resolución N.º 03325-3-2024 (2024), el Tribunal Fiscal rechazó la aplicación de la citada sentencia casación, argumentando que, en la etapa de cumplimiento, solo se revisa si la Administración dio cumplimiento a lo dispuesto por el Tribunal Fiscal y no cabe pronunciarse sobre aspectos que no fueron materia de pronunciamiento en la resolución que es objeto de cumplimiento.

2.2.3 Conclusiones

De los quince (15) procesos analizados, se puede advertir que catorce (14) fueron iniciados por el contribuyente y uno por la Administración, todos ellos vinculados con la aplicación de los artículos 141 y 148 del Código Tributario. Esto permite concluir que, a nivel administrativo, no existía controversia alguna por parte del órgano resolutor sobre la aplicación de dichos artículos. De hecho, en los casos en los cuales se acreditó que el contribuyente había presentado medios probatorios extemporáneos, tanto la Administración como el Tribunal Fiscal aplicaron los artículos correspondientes en las etapas pertinentes.

Una situación diferente se observó en sede judicial, en donde no existía uniformidad en la interpretación y aplicación de los artículos 141 y 148 del Código Tributario. Como se ha señalado, los argumentos para aplicar o inaplicar estos artículos variaban e incluso llegaban a

ser contradictorios entre sí. Por ejemplo, en la Sentencia Casación N.º 15692-2015 Lima, la Corte Suprema de Justicia de la República sostuvo, entre otros puntos, que el principio de verdad material no afectaba los alcances de lo dispuesto en el artículo 141 del Código Tributario. En cambio, en la Sentencia Casación N.º 07901-2020 Lima, la Corte Suprema de Justicia de la República estableció que, en aplicación del principio de verdad material, los órganos resolutores en la vía administrativa debían admitir y analizar los medios probatorios presentados extemporáneamente para llegar a la verdad material de los hechos.

Es decir, por un lado, en algunos procesos se analizó el principio de verdad material en conjunto con otros principios, como el principio de preclusión, concluyendo que no corresponde admitir los medios probatorios presentados extemporáneamente. Por otro lado, en otros procesos prevaleció el principio de verdad material sobre otros principios y de la propia norma, lo que justificaría la admisión de los medios probatorios extemporáneos.

Existe una tercera postura que afirma que no hay incompatibilidad entre el principio de verdad material y los requisitos establecidos para la admisión de los medios probatorios presentados extemporáneamente, como se puede apreciar en la Sentencia Casación N.º 23365-2017 Lima.

Otro enfoque que evolucionó es el que establece que lo dispuesto en los artículos 141 y 148 del Código Tributario no impide que los órganos jurisdiccionales admitan y valoren los medios probatorios presentados extemporáneamente en la vía administrativa, como se observa en la Sentencia Casación N.º 07159-2022 Lima. En este proceso, ya no se cuestiona la aplicación de dichos artículos por los órganos resolutores en sede administrativa, ya que se considera que actuaron conforme a lo dispuesto por la ley.

Las contradicciones no se limitan únicamente a la aplicación del principio de verdad material, sino que también se presentan en relación con el derecho a la prueba. Mientras que, en algunas sentencias, se argumenta que los artículos 141 y 148 del Código Tributario vulneran el principio del debido procedimiento, específicamente el derecho a la prueba, como se observa en la Sentencia Casación N.º 02779-2020 Lima, en otras sentencias, como en la Sentencia Casación N.º 15692-2015 Lima y Sentencia Casación N.º 12349-2018 Lima, se sostiene que el derecho a la prueba no es absoluto y su ejercicio está sujeto a plazos perentorios. En

consecuencia, el incumplimiento de estos plazos justificaría la aplicación de los artículos 141 y 148 del Código Tributario.

Otro aspecto a destacar es que, en la mayoría de los casos, los contribuyentes no niegan la presentación extemporánea de los medios probatorio. Su defensa se centra, más bien, en el derecho al debido proceso, al derecho a la prueba y a la búsqueda de la verdad material. Es decir, se argumenta que, en virtud de estos derechos o principios, se justificaría la inaplicación de una norma, omitiendo totalmente otros principios que también regulan el debido proceso, como el principio de buena fe procedimental.

Por otro lado, se observa que de las quince (15) sentencias analizadas, solo cinco (5) confirmaron la aplicación de los artículos 141 y 148 del Código Tributario, lo que indica que la mayoría de las decisiones tendieron a inaplicar dichos artículos.

En los casos analizados, se observa que los órganos jurisdiccionales, al aplicar o no los artículos 141 y 148 del Código Tributario, se centran principalmente en el análisis del debido proceso, que incluye el derecho a la prueba y el principio de verdad material. Sin perjuicio de lo que se abordará en el siguiente capítulo, cabe señalar que, si bien estos principios son fundamentales para el desarrollo del procedimiento o proceso, su estudio y aplicación deben realizarse en conjunto con otros principios que también rigen el debido proceso.

Por último, se observar que el Tribunal Fiscal no está aplicando lo establecido en la Sentencia N.º 546-2022 Lima, argumentado que esta solo es vinculante para los órganos jurisdiccionales.

2.3 Enfoque comparado: La admisión de los medios probatorios extemporáneos en la legislación internacional y el Modelo de Código Tributario del CIAT

El enfoque comparado es esencial para obtener una perspectiva más amplia sobre como otros países abordan la admisión de los medios probatorios extemporáneos en materia tributaria. Este análisis permitirá identificar tanto las diferencias como las similitudes entre los marcos legales de los países seleccionados: Argentina, Chile, Colombia y Ecuador, así como el Modelo de Código Tributario del CIAT - Versión 2015.

2.3.1 Modelo de Código Tributario del CIAT – Versión 2015

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) señala que Modelo de Código Tributario del CIAT - Versión 2015 sirve como marco de referencia para la codificación tributaria de los países miembros, como Perú, Argentina, Chile y Colombia, entre otros. Por lo tanto, su inclusión en el presente análisis resulta relevante.

De la revisión del Modelo de Código Tributario del CIAT - Versión 2015, se observa que en el numeral 7 del artículo 88 se establece que los medios probatorios solicitados por la Administración Tributaria durante el proceso de fiscalización, verificación o en el recurso de reconsideración, que no sean presentado por el obligado tributario, no serán admitidos, salvo que éste acredite que la omisión no fue por su culpa o que haya cancelado o garantizado el monto impugnado relacionados con las pruebas. Esta disposición tiene como propósito sancionar la actitud dolosa de los obligados tributarios.

Asimismo, en el numeral 2 del artículo 189 se establece que, para una mejor comprensión de los hechos controvertidos, el órgano encargado de resolver podrá ordenar de oficio, en cualquier etapa del procedimiento, la realización de las pruebas que considere necesarias y requerir informes que contribuyan a esclarecer la cuestión a resolver.

2.3.2 Colombia

El artículo 744 del Estatuto Tributario, aprobado por Decreto 624 de 1989¹³, establece que, para que las pruebas sean valoradas, estas deben encontrarse en el expediente, lo cual puede ocurrir bajo determinadas circunstancias. En total, se establecieron nueve (9) circunstancias, entre las cuales se incluyen: formar parte de la declaración; ser presentadas durante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación, haber sido entregadas en cumplimiento del deber de información establecido por la ley, haberse incluido en la respuesta a un requerimiento especial o su ampliación; o haber sido obtenidas de oficio.

¹³ Por el cual se expide el Estatuto Tributaria de los Impuestos Administrativos por la Dirección General de Impuestos Nacionales

Con relación a dicho artículo, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante Oficio 20756 de 2019 (2019), emitida en respuesta de una solicitud de aclaración respecto del Oficio N.º 100208221-001176 del 31 de octubre de 2014, en la que se preguntó *¿Pueden decretarse, incorporarse y/o valorarse las pruebas aportadas con las respuestas extemporáneas o sin presentación personal, a los actos proferidos por la Administración de Impuestos?* señaló que los escritos presentados extemporáneamente no pueden ser valorados por parte de la Administración debido a que los plazos establecidos en cada etapa de trámite son perentorios y preclusivos, siendo un deber de los procesados cumplir con las normas procesales y en caso de incumplimiento deben asumir las consecuencias adversas que estos puedan ocasionarles. Asimismo, preciso que el funcionario competente debe pronunciarse sobre los motivos que se tuvieron en cuenta para no dar trámite a un escrito que no cumple con los requisitos establecidos para ello.

En el referido oficio, si bien se señaló que los escritos presentados extemporáneamente no pueden ser valorados por parte de la Administración, se precisó, no obstante, que el funcionario a cargo del caso puede decretar de oficio las pruebas necesarias que coadyuven a esclarecer los hechos objeto de discusión, de acuerdo con lo establecido en el numeral 5 del artículo 744 del Estatuto Tributario. Preciso que esta facultad no se restringe ni se elimina por el hecho de que los escritos sean extemporáneos o no cumplan con los requisitos legalmente establecidos.

2.3.3 Argentina

La Ley 11.683, en su artículo 166, establece que, en el recurso de apelación, no se podrán ofrecer medios probatorios que no hayan sido presentados durante el procedimiento ante la Dirección General Impositiva, salvo de que se trate de hechos nuevos o necesarios para el esclarecimiento de la controversia. Esta prohibición no se aplica en materia sancionatoria.

En este sentido, Márquez (2015) señala que la limitación en el ofrecimiento de pruebas tiene como finalidad asegurar la igualdad de derechos entre las partes en el procedimiento ante el Tribunal Fiscal, evitando que la negligencia del contribuyente durante el procedimiento de determinación de la deuda afecte a la Administración, resultando un pronunciamiento desfavorable como consecuencia de la evaluación de medios probatorios que el contribuyente no presentó en la instancia administrativa.

2.3.4 Ecuador

Según lo dispuesto en el artículo 128 Código Tributario - Codificación 9, en el procedimiento administrativo se admiten todos los medios de prueba previstos en la ley, con excepción de la confesión de funcionarios y empleados públicos.

2.3.5 Chile

A partir de la revisión del Código Tributario de Chile, aprobado por Decreto Ley 830, se observa que en la actualidad la legislación tributaria actual del país no contempla un límite temporal para la admisión de los medios probatorios.

Sin embargo, cabe señalar que, al analizar los antecedentes normativos del mencionado Código, se puede identificar que, mediante la Ley N.º 20.322¹⁴, con el objetivo de fortalecer y perfeccionar la jurisdicción tributaria y aduanera, se realizaron diversas modificaciones al citado código, incluyendo la sustitución del artículo 132.

Inicialmente en el inciso décimo primero del citado artículo se estableció que no se admitirían aquellos antecedentes que fueron solicitados por el Servicio de Impuestos Internos¹⁵ y no fueron presentados en el plazo establecido en el segundo inciso del artículo 63, salvo que el contribuyente pruebe que no presentó la documentación solicitada por causa que no le son imputables.

De la revisión del documento denominado Historia de la Ley N.º 20.322 (2023) se advierte que dicho inciso fue incluido en atención a la preocupación expuesta por el SII al advertir que litigantes de mala fe que teniendo en su poder la información solicitada por el fiscalizador no cumplían con mostrarla con el propósito de exhibirlo en una etapa posterior en el que el fiscalizador ya no puede efectuar las rectificaciones del caso o ejercer las acciones correspondientes para determinar la obligación tributaria debido a que el plazo para ello se encontraba prescrito. Asimismo, la introducción de dicho inciso tuvo como propósito incentivar al contribuyente a que presente de forma oportuna la documentación solicitada por

¹⁴ Publicada el 27 de enero de 2009.

¹⁵ En adelante SII

el fiscalizador y así poder evitar procesos erróneos. Además, con la finalidad de proteger los derechos del contribuyente se consignó la posibilidad de que este pueda acreditar que la documentación solicitada no lo presentó por causas ajenas a él, acreditada dicha situación se tenía que admitir dichos medios probatorios (p.p. 333-334).

Dicha disposición fue objeto de revisión por parte del Tribunal Constitucional de Chile en dos oportunidades, debido a que los contribuyentes Mónica Pérez Obreque E.I.R.L. y M&M Contabilidad y Mecánica Industrial Ltda. solicitaron la inaplicación del inciso 11 del citado artículo 132 por ser inconstitucional, los cuales fueron rechazados de forma unánime.

En efecto, mediante la Sentencia de fecha 31 de enero de 2013 - Rol N.º 2279-12-INA (2013) el Tribunal Constitucional de Chile¹⁶ rechazó la solicitud de inaplicación por inconstitucionalidad planteada por Mónica Pérez Obreque E.I.R.L. señalando que lo establecido en el citado inciso no merece reproche alguno pues lo que se busca es consistencia entre el procedimiento de liquidación y reclamación, e impedir que su exigibilidad prescriba como consecuencia de no presentar de forma oportuna la documentación solicitada. Además, señaló que el contribuyente no acreditó que la no presentación de la documentación solicitada no fue por causa imputable a ella. Asimismo, manifestó que el contribuyente no podía alegar que el SII no le comunicó oportunamente de la sanción procesal por la no presentación de la documentación solicitada pues se presume que la norma es de conocimiento por todos los imperados por ella.

En adición a lo señalado en la citada sentencia, el TC en la Sentencia de fecha 11 de julio de 2017 - Rol N.º 3262-16-INA (2017) rechazó la solicitud de inaplicación por inconstitucionalidad planteada por M&M Ingeniería, Contabilidad y Mecánica Industrial Ltda. señalando que existe congruencia entre lo establecido en el citado inciso 11 y el derecho de defensa pues si bien la Constitución garantiza este derecho ello no implica que la persona en el ejercicio de su derecho deba actuar conforme a su leal saber y entender sino por el contrario este debe ser ejercido conforme a lo establecido en la ley, pues pretender lo contrario significaría que el derecho de defensa impediría la aplicación de cualquier regla procesal que establezca plazos, formalidades o limitaciones.

¹⁶ En adelante TC

Además, señaló que el derecho de defensa prohíbe la indefensión, esto es, prohíbe que la persona se quede en estado indefensión no que actúe a su libre parecer; de ahí que el derecho de defensa no es de carácter absoluto pues está sujeto al cumplimiento de las reglas dispuestas por ley, como por ejemplo al cumplimiento de los plazos.

Determinó que, en el contexto del derecho de defensa, el citado inciso 11 opera de forma excepcional pues permite que el contribuyente pueda probar que no acompañó los documentos solicitados en el procedimiento de fiscalización por causas ajenas a su voluntad, esto es, este tiene la posibilidad de dejar sin efecto la inadmisibilidad de la documentación que no presentó oportunamente, por ello no puede alegar la inconstitucionalidad de dicho inciso si el mismo se coloca en un estado de indefensión al no acreditar que la documentación no se presentó oportunamente por causas ajenas a él.

Asimismo, señaló que el derecho a la prueba como integrante del debido proceso no es de carácter absoluto pues el legislador está facultado para determinar el momento en que corresponde ofrecer y producir las pruebas ya que lo que se busca es proteger de modo equilibrado los derechos de las partes y evitar dilaciones indebidas que impidan obtener la tutela judicial efectiva.

Además, señaló que para comprender mejor los alcances del citado inciso 11 se debe distinguir entre la actividad de fiscalización y la etapa del reclamo, siendo que en la primera el SII está facultado a corroborar la exactitud de las declaraciones presentadas por el contribuyente y a este le corresponde probar la verdad de sus declaraciones, conforme lo dispuesto en el artículo 21 del Código Tributario y en la segunda es el contribuyente quien deduce el reclamo ante los tribunales tributarios.

Preciso que la norma en cuestión se encuentra regulada dentro de la etapa de reclamación porque busca impedir que los litigantes de mala fe oculten documentación, en forma deliberada, durante el procedimiento de fiscalización, con el propósito de limitar las posibilidades del SII para defender adecuadamente el interés fiscal en la etapa de reclamación. El TC concluyó que la regla procesal establecida en el citado inciso 11 no es arbitraria pues el contribuyente tiene la posibilidad de dejar sin efecto la inadmisibilidad de la documentación que no presentó oportunamente siempre y cuando acredite que por causas ajenas a él no se presentó la documentación solicitada.

Posteriormente, a pesar de haberse reconocido la constitucionalidad del citado inciso, mediante la Ley N.º 21.210¹⁷ se suprimió el citado inciso con el propósito de reforzar el debido proceso en materia tributaria (Circular N.º 12, 2021) y, a su vez, fortalecer la plena jurisdicción de la justicia tributaria (Montecinos Araya, La prueba (Tributaria) en sede administrativa y judicial con especial referencia a las modificaciones de la Ley N.º 21.210, 2021). A través de la referida ley se introdujo en el inciso 4 del artículo 132 la regla de que cada parte debe acreditar sus pretensiones. Es decir, tanto el contribuyente como la Administración deben acreditar sus pretensiones.

De la revisión de la Historia de la Ley N.º 21.210 (2024) se advierte que se expusieron argumentos a favor y en contra de la eliminación del citado inciso. Los argumentos en contra de la eliminación del citado inciso se sustentaron en que este fomentaba la colaboración del contribuyente en la fiscalización y resguardaba el procedimiento judicial de aquellos contribuyentes que actuaban de mala fe, escondiendo documentación solicitada; mientras que los argumentos a favor de la eliminación del citado inciso se basaron en el derecho constitucional al debido proceso y el derecho de defensa ante los tribunales, al amparo de estos derechos no resulta razonable que se le impida al contribuyente disponer de todos los medios probatorios para su defensa; asimismo, se argumentó que en el supuesto de que el contribuyente maliciosamente esconda los documentos solicitados el juez está facultado para excluirlas siempre que el contribuyente haya actuado de mala fe (pág. 503-504).

- **Similitudes y diferencias entre países**

El Código Tributario de Chile y Ecuador no establecen restricciones sobre la admisión de los medios probatorios extemporáneos. En cambio, Argentina y Colombia si establecen restricciones a la admisión de los medios probatorios extemporáneos. En Argentina, la admisión de los medios probatorios en apelación está restringida únicamente a los casos en que se trate de hechos nuevos o cuando sean necesario para el esclarecimiento de los hechos. Mientras que en Colombia no se admiten los medios probatorios presentados extemporáneamente.

¹⁷ Publicada el 24 de febrero de 2020

Respecto a Perú, se puede observar que, al igual que la legislación colombiana, la legislación peruana regula el régimen probatorio bajo un sistema de preclusión. Es decir, para que los medios probatorios sean admitidos deben haber sido presentados oportunamente.

Un aspecto relevante es la posición asumida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en el Oficio 20756 de 2019. De la revisión de dicho oficio se advierte que, si bien reconoce que los medios probatorios presentados extemporáneamente no se pueden valorados; también señala que estos pueden ser incorporados de oficio por el funcionario encargado del caso, si considera que contribuirán al esclarecimiento de los hechos. Una posición similar ha sido adoptada por la Corte Suprema de Justicia de la República en la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima.

Asimismo, tanto la legislación de Argentina como la peruana prohíben la admisión de los medios probatorios extemporáneos. No obstante, se observa que dicha prohibición tiene excepciones en ambos países. En el caso de Argentina la excepción esta referida cuando se trate de hechos nuevos o necesarios mientras que en la legislación peruana la excepción esta referida a que el contribuyente demuestre que no la no presentación de los medios probatorios no fue por su causa o que acredite el pago o afianzamiento del monto impugnado relacionado a las pruebas que se presenta.

En cuanto a la legislación chilena, cabe destacar que, a diferencia de Perú, la prohibición de admitir los medios probatorios presentados extemporáneamente fue incorporado en la legislación chilena recién en el 2009. Esta disposición estuvo vigente por un corto tiempo, aproximadamente 11 años, mientras que en el Perú dicha prohibición se remonta de hace más de tres (3) décadas.

Aunque el inciso décimo primero fue derogado, es importante señalar que durante su vigencia, su constitucionalidad fue confirmada por el TC de Chile, que afirmó que la prohibición de admitir los medios probatorios no presentados oportunamente no vulnera el derecho de defensa ni el derecho a la prueba. Esto se debe a que el derecho a la prueba no es de carácter absoluto y está sujeto al cumplimiento de las reglas establecidas por ley. Una posición similar fue adoptada por el Tribunal Constitucional del Perú, como se refleja en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 00768-2021-PA/TC, en la cual se sostuvo que el

ejercicio del derecho a la prueba debe ser ejercido de conformidad con los valores de pertinencia, utilidad, oportunidad y licitud, que constituyen límites a su ejercicio.



CAPÍTULO III: “DISCUSIÓN”

En los capítulos anteriores se identificó y conceptualizó el derecho al debido proceso y su aplicación en el ámbito administrativo y tributario, así como los principios que rigen el debido procedimiento administrativo y tributario y el rol de la prueba en el procedimiento tributario. Asimismo, se analizó la admisión de los medios probatorios extemporáneos conforme a su evolución normativa, así como la jurisprudencia judicial y su tratamiento en la legislación comparada.

A continuación, corresponde discutir sobre el problema planteado en referencia a nuestra hipótesis. Esto es, el impacto jurídico que producen las reglas establecidas en la Casación N.º 546-2022 Lima en la admisión de los medios probatorios extemporáneos en el procedimiento contencioso-tributario, para ello planteamos como hipótesis de que la admisión de los medios probatorios extemporáneos en el procedimiento contencioso-tributario, considerando la regla procesal establecida en el fundamento 4.2.2 de la citada Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima, tendría un impacto positivo para el contribuyente y negativo en la resolución de los casos.

3.1 Discusión de la hipótesis propuesta

La Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima, tendría un impacto positivo para el contribuyente debido que no tendría el impedimento del límite temporal para presentar los medios probatorios. Es decir, el contribuyente podría presentar en cualquier estado del procedimiento contencioso-tributario los medios probatorios que considere pertinente, en la práctica no estaría obligado a cumplir los requisitos establecidos en los artículos 125, 141 y 148 del Código Tributario.

- Las reglas establecidas en la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima, tendrían un impacto negativo en el Sistema Tributario, ya que al emitir su pronunciamiento no evaluó lo siguiente:

El procedimiento contencioso-tributario esta estructura bajo un sistema de plazos. Esto es, no solo sea establecido plazos para la presentación de los medios probatorios, sino también para que la controversia se resuelva de manera oportuna. Es decir, en los artículos 142 y 150

del Código Tributario se han establecido los plazos para la resolución de la controversia, dependiendo de la etapa en la que se encuentre, los cuales se verían afectados con la eliminación del límite temporal para la presentación de los medios probatorios, por ejemplo: el contribuyente, en la instancia de reclamación o apelación, podría presentar medios probatorios días antes de que venza el plazo establecido en los mencionados artículos, retrasando así el pronunciamiento del órgano resolutor, ya que este tendría que admitir y valorar dichos medios probatorios.

Este incumplimiento de los plazos para resolver tiene consecuencias, la primera esta referido al cómputo de los intereses, de acuerdo con lo establecido en el artículo 33 del Código Tributario, vencido los plazos establecidos en los artículos 142, 150, 152 y 156 se suspende la aplicación de los intereses, esto en beneficio del contribuyente. La segunda esta referida a la suspensión del cómputo del plazo de prescripción de la facultad de la Administración para exigir el pago de la deuda, de acuerdo con lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 46 del Código Tributario, vencido el plazo para resolver el recurso se reanuda el cómputo del plazo de prescripción. Esta interpretación ha sido asumida por la Corte Superior de Justicia (2024), en el Expediente N.º 12003-2023.

Como se podrá advertir la aplicación de las reglas establecidas en la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima estaría afectando la celeridad del procedimiento, así como desequilibrando la relación entre la Administración y el contribuyente.

Al respecto, se debe tener en cuenta que mediante Decreto Legislativo N.º 771 se aprobó la Ley Marco del Sistema Tributario Nacional, vigente desde 1994. De acuerdo con lo señalado en la página web de la SUNAT, este sistema tributario se aprobó con el objetivo de incrementar la recaudación, brindar al sistema tributario una mayor eficiencia, permanencia y simplicidad, entre otros. Este sistema tiene como eje fundamental el Código Tributario, ya que sus normas se aplican a los distintos tributos y, a su vez, regula las relaciones entre el administrado y la administración, sujetos involucrados en el Sistema Tributario, y sus consecuencias jurídicas económicas y jurídicas (Bravo, 2006).

También se podría ver afectada la seguridad jurídica, ya que la citada regla procesal podría promover que el contribuyente no presente oportunamente la documentación requerida en el procedimiento de fiscalización y la presente recién en una etapa posterior. Esta conducta

ocasionaría que el pronunciamiento del órgano resolutor no sea eficiente y de calidad, ya que estaría resolviendo sin considerar la documentación que obra en poder del contribuyente y que no lo presento, con lo cual no habría certeza de los resuelto.

- La aplicación de la regla procesal establecida en el fundamento 4.2.2 en el procedimiento contencioso-tributario resulta legalmente inviable, ya que los órganos resolutores se encuentran obligados a aplicar los artículos 141 y 148 del Código Tributario.

Para atender a este planteamiento, debemos remitirnos al marco teórico, donde se desarrolló el principio de legalidad. Principio que exige que la actuación de los funcionarios de la Administración se realice dentro de las facultades que le fueron atribuidas. Lo que significa que los funcionarios encargados de resolver el recurso de reclamación deben aplicar la norma legal vigente.

En línea con lo señalado, el artículo 86° del Código Tributario establece que los funcionarios o servidores que laboran en la Administración al aplicar, entre otros, los procedimientos deben aplicar las normas tributarias. Es decir, mientras que el artículo 141 del Código Tributario se encuentre vigente este debe ser aplicado a todos los administrados que sean parte del procedimiento contencioso-tributario.

Esta interpretación ha sido reconocido reconocida por el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, como en la en su Resolución N.º 07439-3-2008 (2008), que señaló que, la actuación de los funcionarios que laboren en la Administración debe sujetarse a las normas tributarias y no a las consideraciones de carácter personal y económicas del contribuyente.

Asimismo, el Tribunal Fiscal cuando resuelve la materia de controversia tiene la obligación de aplicar lo dispuesto en los artículos 141 y 148 del Código Tributario, mientras no sean declarados inconstitucionales o sean derogados. Lo señalado se encuentra sustentado en el artículo 101 del Código Tributario que establece las atribuciones del Tribunal Fiscal, de su revisión no se advierte que se le haya otorgado la atribución de hacer control difuso.

Un aspecto adicional que merece ser resaltado -y que ha sido citado por el propio Tribunal Fiscal- es que, conforme a lo establecido en el artículo 22 del del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial, aprobado por Decreto Supremo N.º 017-93-JUS, el artículo

397° del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil aprobado por la Resolución Ministerial N.º 010-93-JUS y el artículo 36° del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo aprobado por Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, la regla procesal contenida en el fundamento 4.2.2 de la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima posee carácter vinculante únicamente para los órganos jurisdiccionales, y no así para los órganos administrativos. En ese sentido, la obligatoriedad de dicha interpretación judicial no alcanza a la Administración ni al Tribunal Fiscal.

Del análisis de la información obtenida en la aplicación del enfoque jurisprudencial a nivel administrativo se ha advertido que el Tribunal Fiscal, con posterioridad a la publicación de la Sentencia Casación N.º 546-2022, ha mantenido su postura en el sentido de aplicar los artículos 141 y 148 del Código Tributario. Tal como se demuestra en las Resoluciones N.º 08010-4-2023, 09096-4-2023 y 10369-4-2023.

Finalmente, debemos señalar que a aplicación de la regla procesal 4.2.2 por parte de los órganos resolutores implicaría la transgresión del principio de legalidad, igualdad e imparcialidad.

- Los requisitos de admisión de los medios probatorios extemporáneos en el procedimiento contencioso-tributario no vulneran el derecho a la prueba del administrado y se aplican en armonía con el principio del debido procedimiento y otros principios, tales como el de celeridad, legalidad, entre otros.

La afectación al derecho a la prueba no necesariamente se da por las reglas de preclusión, reglas que son de conocimiento público desde el primer día que se publican, sino que estas pueden darse por la propia conducta del contribuyente que no actuó con diligencia durante el procedimiento de fiscalización. En efecto, el contribuyente durante el procedimiento de fiscalización tiene la oportunidad de desplegar todos sus esfuerzos para acreditar los hechos consignados en su declaración tributaria, más aún si este está en la obligación de contar con el sustento de lo consignado en su declaración tributaria, de acuerdo con lo establecido en el artículo 88 del Código Tributario.

Al respecto, el Tribunal Constitucional en la Sentencia recaída en el Expediente N.º 00535-2013-PA/TC señaló que, el derecho a la prueba garantiza que deban admitirse y valorarse las

pruebas ofrecidas y actuadas por las partes, pero no en cualquier momento sino los ofrecidos y actuados en tiempo oportuno, esto es, dentro los plazos legales establecidos para su ofrecimiento y actuación.

En esta misma línea, el Tribunal Fiscal (2021), en la Resolución N.º 05497-9-2021, señaló que el derecho a la prueba no es de carácter absoluto, pues este debe ser ejercido cumpliendo los requisitos establecidos en el citado Código. Es decir, solo se admitirán como medio de prueba los documentos, pericia y la inspección los que deben ser presentados de forma oportuna, el cual se encuentra vinculado a la obligación que tiene el administrado de colaborar con la Administración y es una forma de evitar que se dilate el procedimiento contencioso-tributario.

En esa línea, resulta relevante considerar el rol que desempeña los principios de buena fe procedimental y razonabilidad al momento de analizar si la restricción de admitir las pruebas presentadas fuera del plazo vulnera efectivamente el derecho a la prueba del contribuyente.

Desde la perspectiva del principio de buena fe procedimental, es indispensable valorar la conducta procesal tanto del contribuyente como de la Administración. Esto es, si durante la etapa de fiscalización la Administración actuó de manera restrictiva o arbitraria, impidiendo al contribuyente ejercer plenamente su derecho de defensa, por ejemplo, negándole la posibilidad de presentar la documentación solicitada, el cual podría justificar la admisión de los medios probatorios presentados fuera del plazo legal establecido.

No obstante, si la Administración otorgó al contribuyente plazos razonables, incluso concediendo prorrogas para presentar la documentación requerida, y este omitió injustificadamente cumplir con dicha obligación, no se configuraría una vulneración al derecho a la prueba. Por el contrario, se trataría de una consecuencia directa de la propia negligencia del contribuyente, quien al incumplir con su deber de colaboración generó una situación de indefensión que no puede ser atribuida a la Administración.

Por otro lado, desde el principio de razonabilidad, existen casos en los que, a pesar del incumplimiento formal de ciertos requisitos, podría evaluarse una flexibilidad razonada del sistema de preclusión. Por ejemplo, si el contribuyente realizó el pago del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas pero, por error, no abonó el monto total exigido, y este

defecto es subsanado oportunamente, estaría justificado la admisión de las pruebas extemporáneas. Esto con la finalidad de garantizar un pronunciamiento justo.



CONCLUSIONES

- En un Estado social y democrático de derecho las disposiciones legales deben ser interpretada en armonía con los derechos fundamentales, el principio de legalidad, así como las normas que forman parte del ordenamiento jurídico tributario.
- El derecho a la prueba no es absoluto, ya que está supeditado a determinados principios que limitan su ejercicio, como es la preclusión, el cual tiene como propósito establecer que cada actuación en un procedimiento se desarrolle en el plazo establecido para ello, y su incumplimiento ocasiona la pérdida de la oportunidad de ejercer dicha actuación.
- Como se ha demostrado esta limitación al derecho a la prueba no es absoluta, ya que permiten que el contribuyente pueda liberarse de esta restricción si acredita los supuestos de excepción establecidos en los artículos 141 y 148 del Código Tributario.
- Esta limitación no genera indefensión para el contribuyente, ya que siempre tuvo la oportunidad de presentar los medios probatorios que considerara necesarios para su defensa. Es importante destacar lo señalado por el Tribunal Constitucional de Chile, que establece que el derecho de defensa prohíbe que una persona quede en un estado de indefensión, pero no le otorga la facultad de actuar a su libre albedrío sin respetar las reglas dispuestas por ley
- La regulación vigente de la admisión de los medios probatorios extemporáneos en el procedimiento contencioso-tributario busca armonizar la eficiencia de la Administración y el debido procedimiento. Esto con la finalidad de no afectar los derechos del contribuyente, permitiéndole la presentación de los medios de probatorios extemporáneos previo cumplimiento de los requisitos establecidos para ello.
- También se ha demostrado que la limitación a la admisión de los medios probatorios extemporáneos busca evitar que la conducta negligente del contribuyente durante el procedimiento de fiscalización afecte lo determinado por la Administración en un eventual procedimiento contencioso-tributario. Esto es, que obtenga un resultado desfavorable, como consecuencia de la valoración de los medios probatorios que no fueron presentados oportunamente en el procedimiento de fiscalización.

- La aplicación de las reglas establecidas en la Sentencia Casación N.º 546-2022 Lima podrían generar conflictos entre los principios que sustentan el Sistema Tributario y los derechos del contribuyente. Por un lado, busca garantizar el derecho a la prueba del contribuyente al eliminar, en la práctica, el límite temporal para la presentación de los medios probatorios extemporáneos. Sin embargo, esto afectaría la celeridad del procedimiento, también estaría afectando el principio de imparcialidad, ya que no está considerando a aquellos contribuyente que diligentemente cumplen con las normas establecidas en el Código Tributario.



RECOMENDACIONES

La admisión de los medios probatorios extemporáneos no debe obedecer a reglas generales, sino que debe ser analizada en cada caso en concreto, a fin de no alterar las reglas establecidas en el procedimiento contencioso-tributario. Es decir, para determinar si efectivamente se ha vulnerado el derecho a la prueba del contribuyente, previamente el órgano resolutor debe verificar la conducta asumida por el contribuyente durante el procedimiento de fiscalización, así como la actuación de la Administración, verificar que ambas partes hayan actuado de buena fe.

Los principios del debido proceso, verdad material e informalismo deben interpretarse de manera conjunta con los principios de legalidad, imparcialidad, buena fe procedimental, celeridad, y con las disposiciones del Código Tributario. Es decir, se debe aplicar el método de interpretación sistemática de las normas para otorgarles un contenido acorde con el marco general del ordenamiento jurídico tributario. Interpretar de manera aislada el derecho a la prueba, principio de verdad material, impulso de oficio podría conducir a conclusiones contrarias a su verdadera intención de estos principios. Por lo tanto, deben analizarse como parte de un todo, con el fin de obtener una interpretación racional, coherente y objetiva.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Ariano Deho, E. (s.f.). Prueba y preclusión. Reflexiones sobre la consitucionalidad del Proceso Civil Peruano. (1. (-8. IUS ET VERITAS, Ed.) Obtenido de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16018>
- Bravo Cucci, J. (2003). *Fundamentos de Derecho Tributario*. Lima: Palestra Editores.
- Bravo Cucci, J. (2006). Sistema Tributario Peruano: Situación actual y perspectivas. *Derecho & Sociedad*. Obtenido de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/17163>
- Bustamante Alarcón , R. (1997). El derecho fundamental a probar y su contenido esencial. (8 (14)), 171-185. Lima: IUS ET VERITAS. Obtenido de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/15713>
- Cabanellas de Torres, G. (1982). *Diccionario Jurídico Elemental* (2da edición ed.). República Argentina: Heliasta S.R.L.
- Cardenas, A. P. (2012). *Tratado de Derecho Procesal, Capítulo VII. Subcapítulo I: El procedimiento contencioso tributario* (Primera edición ed., Vol. II). Lima: Pacífico Editores.
- Carvajal Sánchez, B. (2010). Alcances y limitaciones del debido proceso en el procedimiento administrativo. Colombia.
- Chau Quispe, L., & Garay Malpartida, G. (2013). Análisis de las reglas de preclusión del derecho a la prueba del procedimiento contencioso tributario. Perú.
- Constitución Política del Perú. (1993). (Decimosexta Edicion Oficial). Perú.
- Convención Americana sobre Derechos Humanos. (22 de noviembre de 1969). San Jose, República de Costa Rica. Obtenido de <https://www.oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/convencion.asp>
- Coripuna, J. A. (2006). Los principios y derechos del debido proceso en algunos casos de amparo en materia tributaria. *Jurisprudencia y doctrina constitucional tributaria*. Perú: Gaceta Jurídica.
- Corte Superior de Juiticia de la República. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, 08 de agosto de 2019. Sentencia Casación N° 12349-2018 Lima.
- Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, 08 de noviembre de 2023. Sentencia Casación N° 18796-2023 Lima.
- Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, 17 de enero de 2024. Sentencia Casación N° 21101-2023 Lima.

Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, 14 de marzo de 2023. Sentencia Casación N° 22709-2021 Lima.

Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, 09 de mayo de 2023. Sentencia Casación N° 68-2022 Lima.

Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, 13 de setiembre de 2022. Sentencia Casación N° 27571-2019 Lima.

Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, 27 de setiembre de 2022. Sentencia Casación N° 2779-2020 Lima.

Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, 28 de marzo de 2023. Sentencia Casación N° 8363-2021 Lima.

Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, 16 de setiembre de 2022. Sentencia Casación N° 24014-2017 Lima.

Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, 06 de setiembre de 2023. Sentencia Casación N° 7159-2022 Lima.

Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, 13 de abril de 2023. Sentencia Casación N° 546-2022 Lima.

Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, 11 de enero de 2022. Sentencia Casación N° 21690-2019 Lima.

Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, 11 de setiembre de 2023. Sentencia Casación N° 7901-2020 Lima.

Corte Suprema de Justicia de la República. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, 25 de junio de 2019. Sentencia Casación N° 23365-2017 Lima.

Corte Suprema de Justicia de la República. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, 25 de enero de 2024. Sentencia Casación N° 6398-2020 Sullana.

Corte Suprema de Justicia de la República. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, 24 de agosto de 2022. Auto Calificadorio del Recurso Casación N° 22124-2021 Lima.

Corte Suprema de Justicia de la República. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, 21 de marzo de 2017. Sentencia Casación N° 14707-2014 Lima.

Corte Suprema de Justicia de la República. Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, 23 de abril de 2013. Sentencia Casación N° 1096-2011 Lima.

Corte Suprema de Justicia de la República. Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, 16 de enero de 2019. Sentencia Casación N° 15692-2015 Lima.

- Del Padre Tome, F. (2012). *La prueba en el derecho tributario* (3ra edición ed.). Lima, Perú: Editora y Librería Jurídica Grijley.
- Durán Rojo, L. (Junio de 2009). Alcances del Derecho a la Prueba en materia tributaria. *Artículo*(257), 12. Lima: Análisis Tributario AELE.
- Durán Rojo, L., & Mejía Acosta, M. (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. 36. Perú: Derecho & Sociedad .
Obtenido de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechosociedad/article/view/13230>
- Espinoza, M. (abril de 2009). *La participación ciudadana como una relación socio-estatal acotada por la concepción de democracia y ciudadanía*, vol. 5 no. 10. Mexico, México: Andamios. Recuperado el 03 de noviembre de 2024, de http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1870-00632009000100004&lng=es&tlng=es
- Guzmán Napuí, C. (2009). Los principios generales del derecho administrativo. Perú: IUS ET VERITAS. Obtenido de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/12203>
- Guzmán Napurí, C. (2001). El debido proceso en sede administrativa en la jurisprudencia y la doctrina peruana Hoy en día todavía puede discutirse la pertinencia del mismo? Lima: IUS ET VERITAS. Obtenido de <https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/view/16008>
- Historia de la Ley N° 20.322. (16 de octubre de 2023). *Biblioteca del Congreso Nacional de Chile*. Obtenido de <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/lista-de-resultado-de-busqueda/20.322/>
- Historia de la Ley N° 21.210. (12 de julio de 2024). Chile. Obtenido de https://www.bcn.cl/historiadelaley/fileadmin/file_ley/7727/HLD_7727_43cf2b7dff4f8dc8560dacd1a1d451c.pdf
- Huapaya Tapia , R. (s.f.). El derecho constitucional al debido procedimiento administrativo en la Ley del Procedimiento Administrativo General de la República del Perú. doi:<https://doi.org/10.5380/rinc.v2i1.43659>
- Iribarra Sobarzo, E. (s.f.). Los límites probatorios en los procedimientos tributarios. *Artículo*. Chile.
- Jiménez Murillo, R. (2011). Los principios de impulso de oficio y verdad material. Lima. Obtenido de <https://doi.org/10.18800/derechopucp.201102.009>

- Landa, C. (2002). El derecho fundamental al debido proceso y a la tutela jurisdiccional. 8. Derecho PUCP.
- Ley N° 20.332. (27 de enero de 2009). Chile.
- Liñán Arana, L., & Priori Posada, G. (2015). Algunas consideraciones sobre el derecho a probar. 309-315. (Advocatus, Entrevistador) doi:<https://doi.org/10.26439/advocatus2015.n032.4403>
- Marquez, A. S. (2015). Prueba y valoración de la prueba por el Tribunal Fiscal de la Nación Argentina. Obtenido de http://www.scielo.edu.uy/scielo.php?script=sci_isoref&pid=S2301-06652015000200006&lng=es&tlng=es
- Matheus Lopez, C. (2002). Sobre la función y objeto de la prueba. Perú: Derecho PUCP. Obtenido de <https://doi.org/10.18800/derechopucp.200201.014>
- Ministerio de Economía y Finanzas. (s.f.). *29 de junio de 2007. Decreto Supremo N° 085-2007-EF. Reglamento del procedimiento de fiscalización de la SUNAT.*
- Ministerio de Economía y Finanzas. Banco Interamericano de Desarrollo. Guía del procedimiento contencioso tributario y no contencioso tributario para la gestión de cuentas del Impuesto Predial. (2023). Obtenido de https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/doc/guia_nro6_procedimiento_contencioso_y_no_contencioso.pdf
- Ministerio de Hacienda. 31 de octubre de 2024. Código Tributario. Decreto Ley 830. (s.f.). Chile. Obtenido de <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>
- Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. (25 de enero de 2019). Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444. Lima, Perú.
- Montecinos Araya, J. (enero - julio de 2021). La prueba (Tributaria) en sede administrativa y judicial con especial referencia a las modificaciones de la Ley N° 21.210. *Revista*.
- Morón Urbina, J. C. (Julio de 1998). El Plazo Admisnitrativo (con especial referencia al Derecho Comparado). Lima, Perú. Obtenido de <https://www.carm.es/chac/interleg/arti0006.htm>
- Morón Urbina, J. C. (2007). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General. Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444* (6ta edición ed.). Lima: Gaceta Jurídica.
- Morón Urbina, J. C. (2023). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*. Lima: Gaceta Jurídica.
- Oficio 20756 de 2019. (s.f.). Bogotá, D.C., Colombia. Obtenido de Compilación Jurídica de la DIAN - Oficio 20756 de 2019 DIAN

Rivera Morales, R. (2009). La prueba como sustento de la decisión judicial. Obtenido de <https://doi.org/10.26439/advocatus2009.n020.3008>

Rodriguez-Bereijo Leon, M. (2007). *La prueba en derecho tributario*. Navarra: Aranzadi S.A.

Ruiz de Castilla Ponce de Leon, F. (2021). *Derecho Tributario Peruano. Principios y fundamentos*. Palestra Editores.

Salmon, E., & Blanco, C. (2021). El derecho al debido proceso en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Fondo Editorial PUCP.

Servicios de Impuestos Internos. Circular N° 12. (17 de febrero de 2021). Chile. Recuperado el 31 de octubre de 2024, de https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2021/circu12.pdf

Sotomayor Hernandez, P. C. (2023). Algunos comentarios a la regulación de la prueba en materia tributaria: la preclusión del derecho a la prueba y la carga probatoria. Perú.

Taruffo, M. (2012). *Teoría de la prueba* (1ra Edición ed.). Ara Editores E.I.R.L.

Tassano, H. (2011). La prueba en el procedimiento administrativo del servicio público de electricidad. La prueba en el Procedimiento Administrativo. Lima, Perú: Gaceta Jurídica.

Texto Único Ordenado del Código Tributario, 22 de junio de 2013. Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

Tribunal Constitucional, 20 de agosto de 2002. Expediente N° 649-2002-AA/TC. Obtenido de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00649-2002-AA.pdf>

Tribunal Constitucional, 11 de noviembre de 2003. Expediente N° 00008-2003-AI/TC. Obtenido de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00008-2003-AI.html>

Tribunal Constitucional, 01 de julio de 2021. Expediente N° 00768-2021-PA/TC. Obtenido de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2021/00768-2021-AA.pdf>

Tribunal Constitucional, 03 enero de 2003. Expediente N° 010-2002-AI/TC. Obtenido de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00010-2002-AI.html>

Tribunal Constitucional, 17 de febrero de 2005. Expediente N° 4289-2004-PA/TC. Obtenido de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/04289-2004-AA.pdf>

Tribunal Constitucional, 17 de octubre de 2005. Expediente N° 6712-2005-HC/TC.

Tribunal Constitucional, 13 de marzo de 2006. Expediente N° 0582-2006-PA/TC. Obtenido de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/00582-2006-AA%20Resolucion.pdf>

Tribunal Constitucional, 27 de marzo de 2006. Expediente N° 01480-2006-AA/TC. Obtenido de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/01480-2006-AA.pdf>

Tribunal Constitucional, 19 de abril de 2007. Expediente N° 6626-2006-PA/TC. Recuperado el 03 de Noviembre de 2024, de <chrome-extension://efaidnbmninnibpcjpcglclefindmkaj/https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/06626-2006-AA.pdf>

Tribunal Constitucional, 24 de setiembre de 2008. Expediente N° 04168-2006-PA/TC. Obtenido de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/04168-2006-AA.pdf>

Tribunal Constitucional, 13 de octubre de 2009. Expediente N° 00728-2008-PHC/TC. Obtenido de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/00728-2008-HC.pdf>

Tribunal Constitucional, 30 de mayo de 2011. Expediente N° 00574-2011-PA/TC. Obtenido de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2011/00574-2011-AA.html>

Tribunal Constitucional, 20 de noviembre de 2013. Expediente N° 00535-2013-PA/TC. Obtenido de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/00535-2013-AA.html>

Tribunal Constitucional, 14 de mayo de 2015. Expediente N° 00295-2012-PHC/TC. Obtenido de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/00728-2008-HC.pdf>

Tribunal Constitucional, 06 de enero de 2003. Expediente N° 00290-2002-PHT/TC. Obtenido de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00290-2002-HC.html>

Tribunal Constitucional, 14 de mayo de 2015. Expediente N° 00295-2012-PHC/TC. Obtenido de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2015/00295-2012-HC.pdf>

Tribunal Constitucional, 14 de enero de 2021. Expediente N° 02165-2018-PHC/TC. Obtenido de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2021/02165-2018-HC.pdf>

Tribunal Constitucional, 14 de enero de 2007. Expediente N° 05175-2007-PHC/TC. Obtenido de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/05175-2007-HC.pdf>

Tribunal Constitucional, 10 de setiembre de 2020. Expediente N° 05729-2015-PA/TC. Obtenido de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2021/05729-2015-AA.htm>

Tribunal Constitucional, 26 de enero de 2021. Expediente N° 003525-2017-PA/TC. Obtenido de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2021/03525-2017-AA.htm>

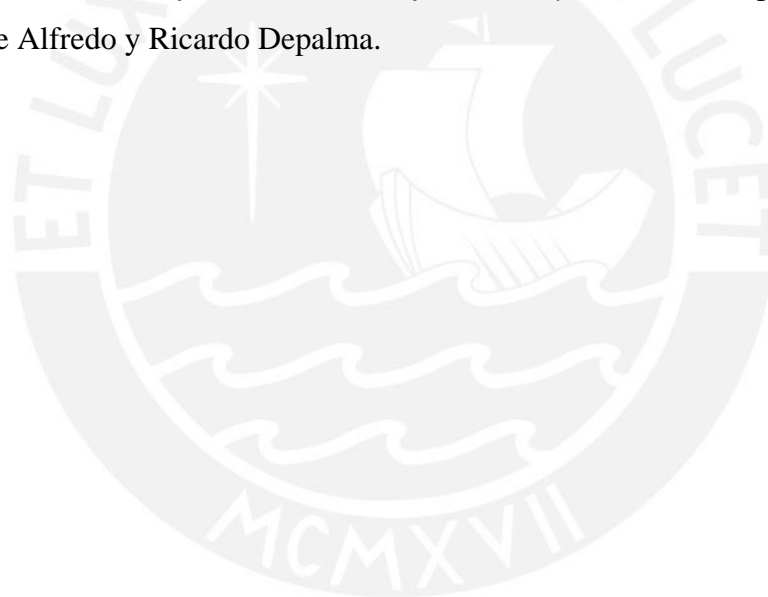
Tribunal Constitucional, 30 de enero de 2004. Expediente N° 01593-2003-HC/TC. Obtenido de <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/01593-2003-HC.html>

Tribunal Constitucional Chile, 11 de julio de 2017. Rol N° 3262-16 INA. Obtenido de https://tcchile.cl/busqueda/buscador_precepto.php

Tribunal Constitucional Chile, 31 de enero de 2013. Rol N° 2279-12-INA. Obtenido de https://tcchile.cl/busqueda/buscador_materia.php

Tribunal Cosntitucional, 18 de diciembre de 2003. Expediente N° 1279-2002-AA/TC. Obtenido de <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/01279-2002-AA.html>

Tribunal Fiscal, 24 de junio de 2021. Resolución N° 05497-9-2021.
Tribunal Fiscal, 01 de diciembre de 2009. Resolución N° 12988-1-2009.
Tribunal Fiscal, 14 de agosto de 2019. Resolución N° 07308-2-2019.
Tribunal Fiscal, 18 de junio de 2021. Resolución N° 05405-1-2021.
Tribunal Fiscal, 02 de octubre de 2023. Resolución N° 08111-12-2023.
Tribunal Fiscal, 17 de junio de 2008. Resolución N° 07439-3-2008.
Tribunal Fiscal, 22 de setiembre de 2023. Resolución N° 08010-4-2023.
Tribunal Fiscal, 03 de noviembre de 2023. Resolución N° 09096-4-2023.
Tribunal Fiscal, 14 de junio de 2024. Resolución N° 05557-3-2024.
Tribunal Fiscal, 05 de abril de 2024. Resolución N° 03325-3-2024.
Tribunal Fiscal, 05 de abril de 2024. Resolución N° 03325-3-2024.
Tribunal Fiscal, 17 de junio de 2008. Resolución N° 07439-3-2008.
Villegas, H. (2005). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. República Argentina:
Astrea de Alfredo y Ricardo Depalma.



ANEXO A



ANEXO A – Detalle de los casos examinados respecto de la aplicación de los artículos 141 y 148 del Código Tributario

Expediente / Resolución	Órgano Resolutor	Demandante	Demanda	Resolución impugnada	Artículo analizado	Argumentos del Órgano Resolutor
01096-2011-0-5001-SU-DC-01	Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente	Distribuidora Europea de Ediciones S.A.C.	Tribunal Fiscal SUNAT	04955-5-2006	141	La no admisión de los medios probatorios extemporáneos en aplicación de lo dispuesto en el artículo 141 del Código Tributario vulnera los principios del debido procedimiento, razonabilidad, informalismo y de eficacia, causándole indefensión al administrado en el ejercicio de sus derechos frente a la Administración.
08148-2010-0-1801-JR-CA-04 Res. 18	22° Juzgado Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera	SUNAT	Tribunal Fiscal DISTINC A SAC.	10589-A-2010	141	La Administración en aplicación al principio de verdad material y con el propósito de conocer la realidad de los hechos debe examinar y valorar el certificado de origen que se encontraba en el Expediente administrativo que originó la reclamación.

14707-2014-0-5001-SU-DC-01	Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente	SUNAT	Tribunal Fiscal DISTINC A SAC.	10589-A-2010	141	La Administración no estaba en la obligación de admitir y valorar los medios probatorios presentado extemporáneamente, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 141 del Código Tributario.
----------------------------	--	-------	--------------------------------	--------------	-----	--

15692-2015-0-5001-SU-DC-01	Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria	Southern Perú Copper Corporation Succursal Perú	Tribunal Fiscal SUNAT	12609-8-2011	141	Los principios de impulso de oficio, presunción de veracidad y de verdad material y la distribución de la carga de la prueba no afectan los alcances del artículo 141 del Código Tributario debido a que el procedimiento debe desarrollarse cumpliendo los plazos que son perentorios de lo contrario se podría prolongar indefinidamente el procedimiento sin que se resuelva el tema materia de controversia.
----------------------------	---	---	-----------------------	--------------	-----	--

07785-2016-0-1801-JR-CA-19 Res. 9	18° Juzgado Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera	Vista Moda S.A.C.	Tribunal Fiscal SUNAT	00851-A-2016	141	El Tribunal Fiscal infringió el debido procedimiento al no valorar los medios probatorios extemporáneos presentados por el contribuyente juntamente con el recurso de apelación, al amparo de los establecido en el artículo 141 del Código Tributario
--------------------------------------	---	-------------------	-----------------------	--------------	-----	--

07785-2016-0-1801-JR-CA-19	Sexta Sala Especializada en lo Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera	Vista Moda S.A.C.	Tribunal Fiscal SUNAT	00851-A-2016	126 148	El Tribunal Fiscal en aplicación del Principio de Verdad Material debió admitir y valorar los medios probatorios presentados extemporáneamente.
23365-2017-0-5001-SU-DC-01	Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente	Vista Moda S.A.C.	Tribunal Fiscal SUNAT	00851-A-2016	148	El Tribunal Fiscal en aplicación de lo dispuesto en el artículo 126 del Código Tributario debió ordenar de oficio los medios de prueba pertinentes para el esclarecimiento de los hechos. La obligación de valorar las pruebas persiguiendo el cumplimiento del principio de verdad material no es incompatible con la regulación normativa de la cancelación como requisito de admisibilidad de los medios probatorios.
06846-2014-0-1801-JR-CA-21	21° Juzgado Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera	Inter Company S.R.L.	Tribunal Fiscal SUNAT	03306-10-2014 06904-5-2014	141	El contribuyente contra lo determinado por la Administración puede interponer recurso de reclamación, pero debe tener en cuenta lo establecido en el artículo 141 del Código Tributario.

06846-2014-0-1801-JR-CA-21 Res. 40	Sexta Sala Especializada en lo Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera	Inter Company S.R.L.	Tribunal Fiscal SUNAT	03306-10- 2014 06904- 5-2014	141	En aplicación de los dispuesto en el artículo 141 del Código Tributario no corresponde admitir y valorar los documentos presentados en el procedimiento con posterioridad al término de la fiscalización.
12349-2018-0-5001-SU-DC-01	Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente	Inter Company S.R.L.	Tribunal Fiscal SUNAT	03306-10- 2014 06904- 5-2014	141	En aplicación del principio de preclusión procesal las partes deben anticiparse contra las posibles réplicas del adversario y sobre cargar desde el inicio su propia defensa.
04516-2018-0-1801-JR-CA-20 Res. 11	20° Juzgado Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera	Telefónica del Perú S.A.A.	Tribunal Fiscal SUNAT	10997-1- 2017	141 148	El derecho a la prueba es un derecho constitucional, pero está sujeto a ciertos límites como es la pertinencia, idoneidad, utilidad y la oportunidad, por ello los medios probatorios presentados fuera de plazo son extemporáneos y no debes ser admitidos.

04516-2018-0-1801-JR-CA-20	Setima Sala Especializada en lo Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera	Telefónica del Perú S.A.A.	Tribunal Fiscal SUNAT	10997-1-2017	141 148
Res. 18					

los medios probatorios presentados extemporáneamente están constituidos por diversa documentación que fue requerida en la etapa de fiscalización; por lo tanto, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 141 del Código Tributario no podían ser valorados.

27571-2019-0-5001-SU-DC-01	Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria	Telefónica del Perú S.A.A.	Tribunal Fiscal SUNAT	10997-1-2017	141 148
----------------------------	--	----------------------------	-----------------------	--------------	------------

Lo dispuesto en el artículo 141 del Código Tributario no impide que los órganos jurisdiccionales dicten un mandato conducente a realizar una nueva valoración de los medios probatorios bajo determinados parámetros que no fueron considerados en el procedimiento administrativo, el referido artículo solo es aplicable en el procedimiento contencioso tributario en la instancia de reclamación.

03088-2018-0-1801-JR-CA-18	18° Juzgado Cont. Adm. Sub Espec.	Consortio Ecolatina S.A.C.	Tribunal Fiscal SUNAT	08881-2-2017	141 148
----------------------------	-----------------------------------	----------------------------	-----------------------	--------------	------------

Al haberse presentado los medios probatorios extemporáneos nuevamente en la instancia judicial corresponde valorarlos y emitir pronunciamiento al

Res. 10	Tributaria y Aduanera					sobre ellos, en atención a la finalidad del proceso contencioso administrativo.
03088-2018- 0-1801-JR- CA-18	Sexta Sala Especializada en lo Cont. Adm. Sub Espec.	Consortio Ecolatina S.A.C.	Tribunal Fiscal SUNAT	08881-2- 2017	141 148	El derecho a probar es una expresión del derecho al debido proceso, el cual, se encuentra previsto en los principios básicos establecidos en el artículo IV del Título Preliminar de la LPAG.
Res. 20	Tributaria y Aduanera					
02779-2020- 0-5001-SU- DC-01	Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria	Consortio Ecolatina S.A.C.	Tribunal Fiscal SUNAT	08881-2- 2017	141 148	El derecho fundamental a la prueba constituye un derecho fundamental que garantiza los derechos de los justiciables en proceso y que obliga a los jueces a materializar el derecho a ser oído.
03305-2014- 0-1801-JR- CA-18	20° Juzgado Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera	Xerox del Perú S.A.	Tribunal Fiscal SUNAT	18579-4- 2013	141	La documentación presentada en la instancia de reclamación constituye documentación no requerida de forma expresa por la Administración durante el procedimiento de fiscalización.
Res. 35						

03305-2014-0-1801-JR-CA-18	Sexta Sala Especializada en lo Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera	Xerox del Perú S.A.	Tribunal Fiscal SUNAT	18579-4-2013	141
Res. 47					
24014-2017-0-5001-SU-DC-01	Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria	Xerox del Perú S.A.	Tribunal Fiscal SUNAT	18579-4-2013	141

Los principios de impulso de oficio y de verdad material, así como la distribución de la carga de la prueba no afectan los alcances del artículo 141 del Código Tributario.

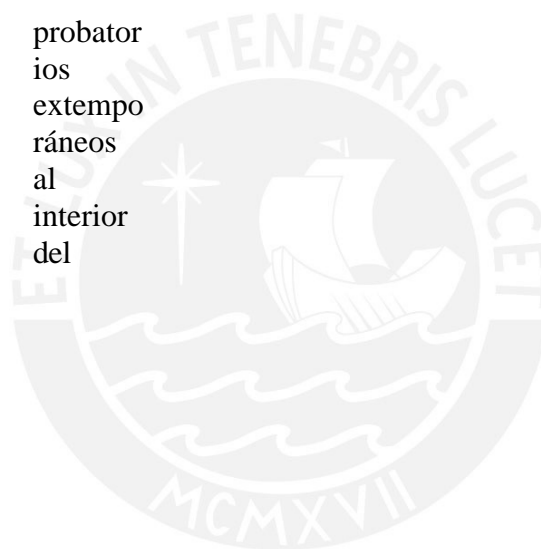
Lo establecido en el artículo 141 del Código Tributario no limita la aplicación del principio de verdad material, en virtud del cual la Administración se encuentra obligada a agotar toda la actividad probatoria a efectos de esclarecer los hechos que sustentan los reparos determinados dentro de un procedimiento de fiscalización, garantizando los derechos de los administrados.

No resulta razonable pretender que el pedido sea expreso sobre cierta documentación pues la Administración no conoce al detalla la documentación que obra en poder del contribuyente, por ello el contribuyente debe atender de manera exhaustiva el pedido genérico establecido por la Administración.

04246-2019-0-1801-JR-CA-19	19° Juzgado Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera	Gate Gourmet Perú S.R.L.	Tribunal Fiscal SUNAT	09393-1-2018	75 141	De una interpretación sistemática por la ubicación de los artículos 75 y 141 del Código Tributario y artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización se deben valorar todos los documentos que se presenten hasta antes de que surta efecto la notificación de los valores respectivos.
04246-2019-0-1801-JR-CA-19	Setima Sala Especializada en lo Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera	Gate Gourmet Perú S.R.L.	Tribunal Fiscal SUNAT	09393-1-2018	75 141	De una interpretación sistemática de los artículos 75 y 141 del Código Tributario se infiere que no se admite como medio probatorio el que habiendo sido requerido durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado o exhibido oportunamente.
22709-2021-0-5001-SU-DC-01	Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social	Transitoria	S.R.L.			al SUNAT
			Gate Gourmet Perú		Trib unal Fisc	

09393-1- 75
2018 141

Lo sobre
dispuest los
o en el citado
artículo s
141 del medio
Código s
Tributari probator
o no ios
constituy extempo
e un ráneos
impedim al
ento para interior
que los del
jueces,
en
ejercicio
s de sus
facultade
s puedan
y deban
pronunci
arse



procedimiento contencioso administrativo que se ventila en sede judicial, por disposición en el inciso 3 del artículo 139 de la CP.

10272-2019-0-1801-JR-CA-20	20° Juzgado Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera Sexta Sala	Loy Sing S.A.C.	Tribunal Fiscal SUNAT	05433-2- 2019	141 148	En aplicación de los principios de eficacia, verdad material y buena fe procedimental, corresponde evaluar los medios probatorios extemporáneos.
10272-2019-0-1801-JR-CA-20	Especializada en lo Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera Quinta Sala de	Loy Sing S.A.C.	Tribunal Fiscal SUNAT	05433-2- 2019	141 148	La calificación de una operación como no real, se realiza en base de una valoración conjunta de todos los medios probatorios aportados por el contribuyente, así como de la información obtenida por la Administración mediante los cruces de información efectuados a terceros.
08363-2021-0-5001-SU-DC-01	Derecho Constitucional y Social Transitoria	Loy Sing S.A.C.	Tribunal Fiscal SUNAT	05433-2- 2019	141 148	La inaplicación de los artículos 141 y 148 del Código Tributario concuerdan con la protección del derecho al debido proceso establecido en el inciso 3 del artículo 139 de CP.

El artículo 29 del LPCA establece que en la etapa jurisdiccional se debe analizar los medios probatorios que consten en el Expediente administrativo y que están referidos a los hechos alegados durante dicho procedimiento.

La Administración como el Tribunal Fiscal soslayaron el principio de verdad materia.

10655-2019- 0-1801-JR- CA-20 Res. 10	20° Juzgado Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera	IBM del Perú S.A. C.	Tribunal Fiscal SUNAT	05641-A- 2019	125 141
---	---	-------------------------	-----------------------------	------------------	------------

La carga de la prueba por hallarse en mejor posición de demostrar sus aseveraciones recae en el administrado.

En aplicación del principio de impulso de oficio si bien la Administración debe tener una posición activa en cuanto a la producción y actuación de pruebas, dicha actuación no es exigida cuando previamente hay un deber probatorio que debe ser cumplido por el administrado.

10655-2019-0-1801-JR-CA-20	Setima Sala Especializada en lo Cont. Adm. Sub Espec.	IBM del Perú S.A. C.	Tribunal Fiscal SUNAT	05641-A-2019	125 141	El principio de veracidad opera inicialmente y de forma provisional pues si la Administración producto de su labor de fiscalización o verificación determina que las actuaciones no se sujetan al ordenamiento jurídico, el administrado debe demostrar la legalidad de su proceder y superar las observaciones de la Administración
Res. 21	Tributaria y Aduanera					
00129-2022-0-5001-SU-DC-01	Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria	IBM del Perú S.A. C.	Tribunal Fiscal SUNAT	05641-A-2019	125 141	El contribuyente no puede alegar que le causa indefensión el cumplimiento de los requisitos previamente establecidos al ejercicio de los beneficios que solicita.
09930-2019-0-1801-JR-CA-18	18° Juzgado Cont. Adm. Sub Espec.	Nueva Moda Textil S.A.C.	Tribunal Fiscal SUNAT	7398-A-2019	126 140 141	El contribuyente acreditó que la no presentación de la documentación requerida durante el procedimiento no fue por su causa, por lo tanto, se encontraba acreditado el supuesto del artículo 141 de Código Tributario.
Res. 13	Aduanera					
09930-2019-0-1801-JR-CA-18	Setima Sala Especializada en lo Cont. Adm. Sub	Nueva Moda Textil S.A.C.	Tribunal Fiscal SUNAT	7398-A-2019	126 140 141	El contribuyente tuvo un tiempo prudencial para presentar la documentación solicitada y no lo hizo y tampoco cumplió con acreditar el afianzamiento exigido en el artículo 141 del Código Tributario.

Res. 19	Espec. Tributaria y Aduanera Quinta Sala de						
00546-2022-	Derecho	Nueva Moda	Tribunal			126	La omisión de presentar la documentación de la segunda armada no fue por causa atribuibles al contribuyente, la Administración omitió lo previsto en el artículo 140 del Código Tributario
0-5001-SU-	Constitucional y	Textil	Fiscal	7398-A-2019		140	
DC-01	Social Transitoria	S.A.C.	SUNAT			141	
<hr/>							
06416-2019-	20° Juzgado						El derecho a la prueba es un derecho constitucional, pero está sujeto a ciertos límites como es la pertinencia, idoneidad, utilidad y la oportunidad.
0-1801-JR- CA-20	Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera	Corporación de Servicios GR S.A.	Tribunal Fiscal SUNAT	01553-3- 2019		148	
Res. 12							La oportunidad procesal que tiene el contribuyente para presentar los medios probatorios que desvirtúen las observaciones realizadas por la Administración concluye en el plazo que provee el artículo 75 del Código Tributario.

06416-2019-0-1801-JR-CA-20	Setima Sala Especializada en lo Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera	Res. 30	Corporación de Servicios GR S.A.	Tribunal Fiscal SUNAT	01553-3-2019	148	La valoración de los medios probatorios no fue materia controversia.
00068-2022-0-5001-SU-DC-01	Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria		Corporación de Servicios GR S.A.	Tribunal Fiscal SUNAT	01553-3-2019	148	Estableció que cuando la controversia verse sobre reparos que se sustentan en cuestiones de valoración probatoria el órgano jurisdiccional tanto de primera como de segunda instancia debe efectuar un análisis exhaustivo del caso en concreto y valorar conjuntamente todos los medios probatorios no solo los actuados en la instancia administrativa sino también las admitidas en el proceso judicial.
06262-2020-0-1801-JR-CA-20	20° Juzgado Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera		Inversiones Flotex S.A.C.	Tribunal Fiscal SUNAT	04031-A-2020	141	El derecho a ofrecer medios probatorios no es irrestrictos pues está sujeto a limites como son la pertenencia, idoneidad, utilidad y oportunidad, este último limite esta referido a que los medios probatorios tienen que ser presentados dentro del

06262-2020-0-1801-JR-CA-20	Setima Sala Especializada en lo Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera	Inversiones Flotex S.A.C.	Tribunal Fiscal SUNAT	04031-A-2020	141
07159-2022-0-5001-SU-DC-01	Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria	Inversiones Flotex S.A.C.	Tribunal Fiscal SUNAT	04031-A-2020	141

plazo establecido por ley, los presentados fuera de los plazos establecidos por la Administración son medios probatorios extemporáneos por lo que no corresponde que sean valorados, esto tiene sustento en el hecho de que un procedimiento administrativo no puede paralizarse o durar por tiempo indefinido esperando que el administrado presente los respectivos medios probatorios.

El contribuyente tuvo un plazo razonable para presentar la documentación requerida.

Tuvo la oportunidad de presentar la presentar los medios probatorios extemporáneos cumpliendo los requisitos establecidos en el artículo 141 del Código Tributario.

Lo dispuesto en el artículo 141 no constituye impedimento para que los jueces en ejercicios de sus facultades puedan y deban pronunciarse sobre los

medios probatorios extemporáneos al interior de un PCA que se ventila en sede judicial.

11122-2017-0-1801-JR-CA-20	20° Juzgado Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera	Plastimel SRL	Tribunal Fiscal SUNAT	03884-A- 2017	141	El Decreto Supremo N.º 189-99-EF establece un plazo para que el importador presente los medios probatorios que sustentan el valor declarado. Por mandato del Superior Jerárquico valoro los medios probatorios presentados extemporáneamente concluyendo que estos no acreditaban el precio realmente pagado o por pagar.
11122-2017-0-1801-JR-CA-20	Sexta Sala Especializada en lo Cont. Adm. Sub Espec. Tributaria y Aduanera	Plastimel SRL	Tribunal Fiscal SUNAT	03884-A- 2017	141	Si bien la carga de la prueba en el contexto del primer método recae en el importador, en aplicación del principio de verdad materia la Administración debe verificar los hechos que sustentan sus decisiones, así como actuar los medios probatorias presentados extemporáneamente.

07901-2020- 0-5001-SU- DC-01	Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria	Plastimel SRL	Tribunal Fiscal SUNAT	03884-A- 2017	141
------------------------------------	--	------------------	-----------------------------	------------------	-----

En aplicación de los principios de impulso de oficio, verdad material e informalismo, tanto la Administración como el Tribunal Fiscal debieron haber verificado los citados medios de prueba a fin de llegar a la verdad material y motivar debidamente sus decisiones.

