

Universidad de Lima
Escuela de Postgrado
Maestría en Tributación y Política Fiscal



**PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN:
APUNTES SOBRE LA VALORACIÓN DE LA
PRUEBA EN EL MARCO DEL ÚLTIMO
REQUERIMIENTO EMITIDO POR SUNAT
EN VIRTUD DEL ARTÍCULO 75 DEL
CÓDIGO TRIBUTARIO**

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

Jennifer Haro Romero

Código 20178021

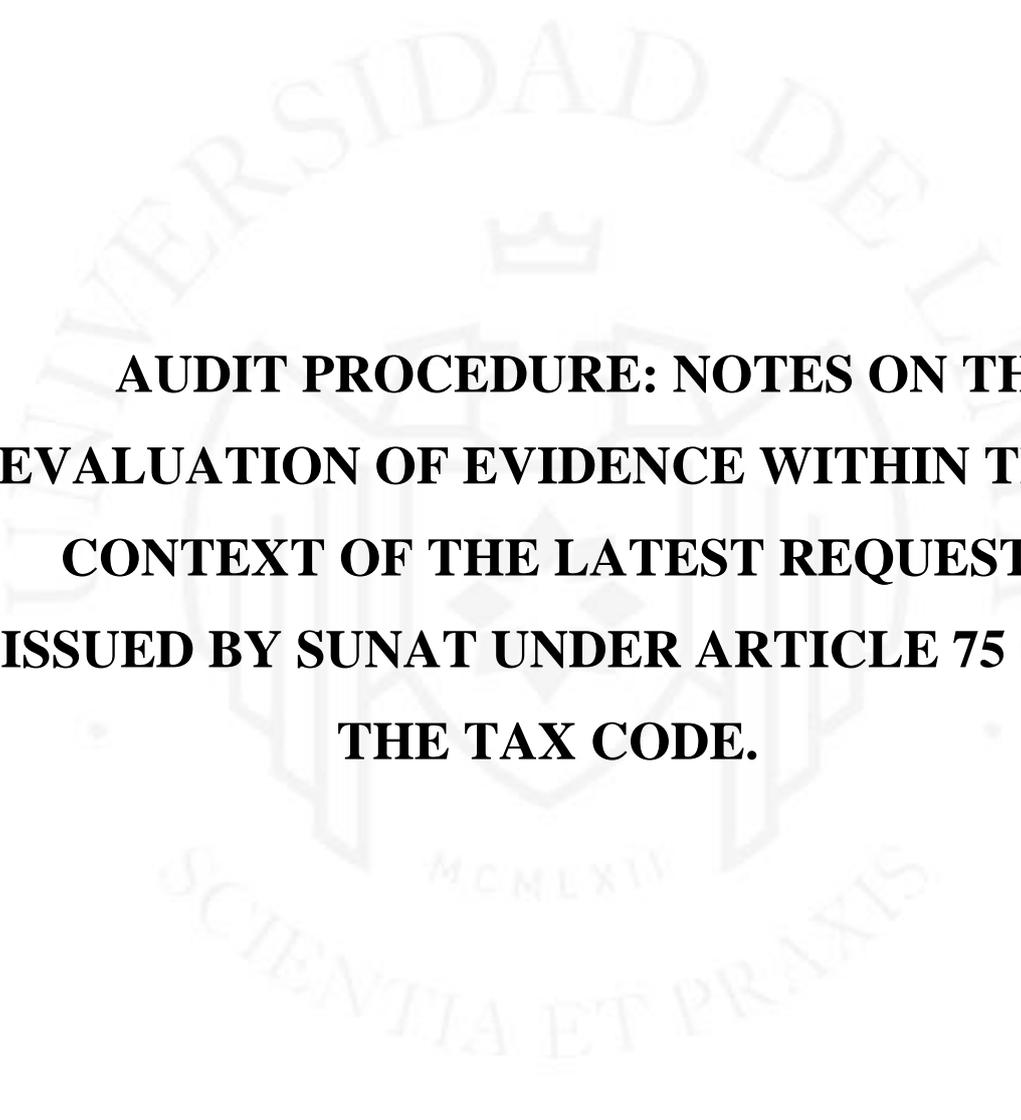
Asesor

Silvia León

Lima – Perú

Julio 2023





**AUDIT PROCEDURE: NOTES ON THE
EVALUATION OF EVIDENCE WITHIN THE
CONTEXT OF THE LATEST REQUEST
ISSUED BY SUNAT UNDER ARTICLE 75 OF
THE TAX CODE.**

TABLA DE CONTENIDO

RESUMEN	VI
ABSTRACT.....	VII
INTRODUCCION	1
CAPITULO I: EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN – ALCANCE	
GENERAL.....	2
1.1 La fiscalización	2
1.1.1 La fiscalización como procedimiento administrativo	4
1.1.2 Marco regulatorio de la fiscalización en el Perú.....	6
1.1.3 La naturaleza de los requerimientos emitidos dentro de la fiscalización.....	10
1.1.4 Conclusión del procedimiento de fiscalización.....	14
1.1.5 La actuación probatoria en la última etapa de la fiscalización.....	15
CAPITULO II: LA PRUEBA EN EL MARCO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN	17
2.1 La prueba y actuación probatoria: Definición e importancia.....	17
2.2 Medios probatorios aceptados y su valoración en el procedimiento administrativo: procedimiento de fiscalización	19
2.3 Carga de la prueba dentro del procedimiento de fiscalización	22
2.4 La prueba en el marco de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal.....	25
CAPITULO III: PRINCIPIOS VINCULADOS CON LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN.....	35
3.1 El debido proceso y debido procedimiento	35
3.2 El debido procedimiento administrativo tributario: Derecho a ofrecer y actuar pruebas	38
3.3 Principios de impulso de oficio y verdad material como principios que soportan la actividad de valorar la prueba	42
3.4 Principio constitucional de seguridad jurídica e igualdad y su vinculación con la valoración de la prueba	46
CAPITULO IV: ÚLTIMO REQUERIMIENTO EMITIDO POR SUNAT: PROBLEMÁTICA DE LA ACTUACIÓN PROBATORIA	54

CONCLUSIONES	71
RECOMENDACIONES	74
REFERENCIAS.....	76



RESUMEN

La presente investigación analiza las implicancias del plazo estipulado en el artículo 75 del Código Tributario, cómo ello genera consecuencias disímiles en aquellos sujetos fiscalizados a quienes se les notifica el requerimiento de conclusiones, y a quienes no. Para ello, se revisaron las razones del legislador peruano para establecer el referido plazo y se realizó una evaluación normativa, dogmática y jurisprudencial (a nivel del Tribunal Fiscal), de la actuación probatoria dentro del procedimiento de fiscalización.

Así, este trabajo brinda un alcance a nivel normativo y doctrinario del procedimiento de fiscalización, enfatizando en la regulación aplicable a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) dado que la problemática planteada se enfoca en la actividad de dicha Administración. Luego, se aterriza a la actuación probatoria en la última etapa de la actividad fiscalizadora y estudia la prueba en el marco del procedimiento de fiscalización, para posteriormente, revisar los principios que rigen los procedimientos administrativos, prestando singular atención a los principios de oficialidad, verdad material y debido procedimiento, y a un par de principios constitucionales -seguridad jurídica e igualdad- que consideramos relevantes dentro del problema planteado.

Por último, se efectúa un análisis crítico a las reglas de preclusión, a la jurisprudencia a nivel del Tribunal Fiscal (en adelante TF) y legislación; arribándose a la conclusión de que la aplicación del referido plazo afecta a los principios verdad material, de igualdad y el derecho a la prueba, por lo que se propone una modificación normativa y una interpretación más acorde con la protección de los mencionados principios.

Palabras clave: Procedimiento de fiscalización, jurisprudencia, artículo 75 del Código Tributario, Principio de Verdad Material, Principio de Igualdad y Derecho de Prueba.

ABSTRACT

The present research analyzes the implications of the deadline stipulated in Article 75 of the Tax Code, and how it generates different consequences for those audited subjects who receive the requirement for conclusions and those who do not. To do so, the reasons behind the Peruvian legislator's establishment of the aforementioned deadline were reviewed, and a normative, doctrinal, and jurisprudential evaluation was conducted (at the level of the Tax Court) of evidentiary proceedings within the audit procedure.

This work provides a normative and doctrinal scope of the audit procedure, with an emphasis on the regulations applicable to the National Superintendence of Tax Administration (SUNAT), given that the raised problem focuses on the activities of said administration. It then delves into the evidentiary proceedings in the final stage of the audit activity and examines evidence within the framework of the audit procedure. Subsequently, it reviews the principles governing administrative procedures, with particular attention to the principles of officiality, material truth, due process, as well as a couple of constitutional principles - legal certainty and equality - which are considered relevant within the problem presented.

Finally, a critical analysis is carried out on the rules of preclusion, jurisprudence at the level of the Tax Court, and legislation. It is concluded that the application of the aforementioned deadline affects the principles of material truth, equality, and the right to evidence. Therefore, a proposed modification of the regulations and an interpretation more in line with the protection of the mentioned principles are suggested.

Keywords: Fiscalization procedure, Case law, Article 75 of the Tax Code, Principle of Material Truth, Principle of Equality and Right to Evidence.

INTRODUCCION

El presente trabajo de investigación analizará la actuación probatoria dentro del procedimiento de fiscalización, aquella que se presenta en la etapa final cuando se emite el requerimiento notificado en virtud del artículo 75 del Código Tributario (en adelante, CT) y antes de la finalización de la fiscalización (notificación de los valores). La problemática planteada gira en establecer la posible afectación al principio de igualdad, verdad material y derecho a la prueba, para aquellos sujetos fiscalizados a quienes se les emite el citado requerimiento y deciden presentar medios probatorios con posterioridad al plazo otorgado en el mismo.

Dentro del marco legal aplicable al procedimiento de fiscalización, se extraen dos reglas de preclusión vinculadas con la valoración de la prueba: i) Regla general, refiere que toda documentación que ingresa hasta antes de la fecha de notificación de la resolución de determinación será merituada dentro del procedimiento de fiscalización, y ii) Regla especial, toda documentación presentada hasta la fecha otorgada por la Administración Tributaria en el último requerimiento emitido a la luz del artículo 75 (requerimiento de conclusiones), será valorada en el citado procedimiento. Esto es, aquella presentada con posterioridad a la referida fecha será un medio probatorio extemporáneo.

Entonces, es la regla especial aquella que tendrá mayor enfoque en el presente trabajo, puesto que luego del análisis de la regulación establecida en el CT respecto al plazo estipulado en su artículo 75, se aprecia que a raíz del mismo se origina una problemática en cuanto al respecto del principio de verdad material, derecho de prueba y al principio de igualdad, e incluso, podría considerarse que la citada norma legal resulta ser una fáctica conclusión -anticipada- al procedimiento de fiscalización.

En consecuencia, al término del presente trabajo y después de analizar el marco constitucional y legal vigente, así como luego de la evaluación de la citada problemática, se demostrará que a la fecha venimos aplicando una norma que colisiona fundamentalmente con los principios de verdad material e igualdad y afectando el derecho a la prueba, para finalmente proponer una solución a la luz del respecto al derecho y principios comentados.

CAPITULO I: EL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN – ALCANCE GENERAL

El presente capítulo brinda un alcance a nivel normativo y doctrinario del procedimiento de fiscalización, enfatizando en la regulación aplicable a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (en adelante, SUNAT) dado que la problemática planteada se enfoca en la actividad de dicha Administración. Luego, se aterrizará a la problemática generada por la regulación vigente respecto a la actuación probatoria en la última etapa de la actividad fiscalizadora y el trato diferenciado que se brinda a los sujetos fiscalizados¹ a raíz de esta.

1.1 La fiscalización

En el CT, no se proporciona una definición explícita de la fiscalización. Sin embargo, se puede inferir que es una facultad y función ejercida por la SUNAT², así como un procedimiento administrativo. Según el artículo 62 del Texto Único Ordenado del CT, la fiscalización se realiza de manera discrecional e involucra la inspección, investigación y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias. El artículo 75 la considera como un procedimiento, mientras que el artículo 112 la incluye dentro de los procedimientos tributarios (Ministerio de Economía y Finanzas, Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, 2013, Artículo 62, 75 y 112).

Sobre Chau (2007) señala que dentro de nuestra legislación tributaria podemos identificar diversas perspectivas sobre lo que se conoce como fiscalización. En este contexto, identificamos que la fiscalización se presenta tanto como una facultad y como un procedimiento. La fiscalización como facultad se refiere al poder otorgado a la Administración para evaluar si un contribuyente ha cumplido debidamente con sus

¹ En adelante se utilizará el termino sujeto fiscalizado, administrado o contribuyente de forma indistinta.

² El citado Código hace referencia a la Administración Tributaria, la misma que incluye instituciones como SUNAT, Municipalidades, Organismos, entre otros. En adelante para los efectos y dado el alcance del presente trabajo, se hará referencia principalmente a la SUNAT.

obligaciones tributarias, mientras que, la fiscalización como procedimiento abarca un conjunto de acciones llevadas a cabo con el objetivo de verificar que el contribuyente ha cumplido con lo establecido por la legislación vigente (p. 239).

Según Zegarra (s.f) la fiscalización se puede analizar desde tres perspectivas: como función, facultad y procedimiento. En primer lugar, la función fiscalizadora es una actividad general realizada por los órganos administradores de impuestos como parte de sus competencias. Esta función respalda las competencias ejercidas dentro de su ámbito de actuación. Además, la facultad fiscalizadora se refiere a la autorización otorgada para realizar la fiscalización en general. Es un conjunto de atribuciones específicas previamente establecidas por ley, que otorgan al órgano administrador de impuestos la discreción para ejercer sus funciones. En tercer lugar, la fiscalización se define como el procedimiento administrativo iniciado por la SUNAT, en el cual se aplican las atribuciones específicas de fiscalización. El objetivo de este proceso es recopilar todos los elementos necesarios para tomar una decisión fundamentada, que se materializa en un acto administrativo debidamente justificado. (pp. 7-8).

La jurisprudencia del TF establece que la fiscalización es el poder conferido a, entre otras, la SUNAT para verificar el cumplimiento de obligaciones y beneficios fiscales. Los contribuyentes deben permitir esta verificación y su incumplimiento es sancionable. La Administración tiene la facultad de notificar y solicitar información relevante para determinar el hecho imponible en aras de establecer la correcta determinación de las obligaciones (TF, 2009, Resolución N.º 00397-2-2009; TF, 2017, Resolución N.º 05374-1-2017; y TF, 2018, Resolución N.º 00283-4-2018).

De lo expuesto, observamos que la fiscalización puede entenderse como aquella facultad que le permite a la Administración corroborar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los administrados, facultad que deriva de la ley y se encuentra delimitada en la misma mediante atribuciones específicas que se ejecutan de forma discrecional conforme con el Numeral IV del Título Preliminar del CT.

Gamba (2006) comienza señalando en la introducción que la Constitución posee un valor normativo incuestionable. Además, destaca que los principios y derechos fundamentales consagrados en su texto son de obligado cumplimiento para todos los poderes públicos sin excepción. Estos poderes públicos incluyen: 1) el legislador, quien debe tener en cuenta estos principios al otorgar facultades a la Administración; 2) la

propia Administración, tanto en el ejercicio de sus facultades como en la elaboración de reglamentos; y 3) los jueces y tribunales, quienes deben considerar estos principios al momento de juzgar y ejecutar sus decisiones (p. 49).

Tomando en cuenta dicha afirmación podemos complementar el concepto de fiscalización esbozado anteriormente, señalando que esta se encuentra supeditada y limitada por los principios rectores del derecho recogidos en nuestra Constitución, entre otros, el derecho a la igualdad, a la intimidad, a la inviolabilidad de domicilio, al secreto a la correspondencia y comunicaciones, al secreto bancario y reserva tributaria; así como los principios contenidos en el artículo 139³ aplicables también a la materia administrativa, como la observancia del debido proceso (entendido como el debido procedimiento), la motivación de las resoluciones emitidas (incluida las emitidas por instancias administrativas), la prohibición de revivir los procesos fenecidos.

En suma, podemos indicar que la fiscalización resulta ser la herramienta que le permite a la Administración corroborar si el administrado determinó correctamente su obligación tributaria, teniendo un marco de acción delimitado no sólo por normas que regulan la facultad de fiscalización sino por aquellos principios y derechos que permiten garantizar la sujeción al ordenamiento constitucional, y debiendo su actuación, además, servir al interés general.

1.1.1 La fiscalización como procedimiento administrativo

De acuerdo con el artículo 29 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General (en adelante, TUO de la LPAG), se define el procedimiento administrativo como el conjunto de acciones y trámites realizados en las entidades con el fin de obtener un acto administrativo que produzca efectos jurídicos sobre los intereses,

³ “Principios de la Administración de Justicia

Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

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

Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación.

5. La motivación escrita de las resoluciones judiciales en todas las instancias, excepto los decretos de mero trámite, con mención expresa de la ley aplicable y de los fundamentos de hecho en que se sustentan.

13. La prohibición de revivir procesos fenecidos con resolución ejecutoriada. La amnistía, el indulto, el sobreseimiento definitivo y la prescripción producen los efectos de cosa juzgada.

(...)”. (Congreso Constituyente Democrático, Constitución Política del Perú, 1993, Artículo 139).

obligaciones o derechos de los ciudadanos. (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS, 2019, Artículo 29).

A nivel doctrinario, Según García de Enterría y Fernández (2006), el procedimiento administrativo es la organización conjunta de diversas operaciones expresadas en diferentes actos realizados por varios sujetos u órganos, que, a pesar de su relativa autonomía, se estructuran para alcanzar una decisión final. En el procedimiento, se establece una distinción clave entre la decisión final o resolución y los actos procedimentales, que tienen una función instrumental en relación a esta decisión. Ambos tipos de actos son considerados como actos administrativos, aunque con funciones y regulaciones distintas. Los actos procedimentales, aunque están destinados a la producción final de la resolución, tienen características propias, como la generación de efectos procedimentales específicos, reglas de validez particulares, a veces subprocedimientos específicos para su emisión, causas independientes y la posibilidad de ser anulados de manera independiente, entre otros. (pp. 604-605).

Si bien la individualización del derecho tributario data de varias décadas pasadas, ello no implica una separación e independización del sistema jurídico. Así, el procedimiento tributario es un procedimiento administrativo especial que se encuentra recogido en el Libro III del CT, conteniendo en tal sentido una regulación especial para los efectos.

La fiscalización consiste en una serie de actos procedimentales que tienen como objetivo emitir actos finales o resoluciones para establecer la situación tributaria de un contribuyente. Uno de estos actos procedimentales es la emisión de resultados de requerimientos, los cuales se originan a partir de solicitudes de la SUNAT para obtener documentación e información que verifique el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Los resultados de los requerimientos registran la documentación recibida, las conclusiones derivadas de su análisis y, de ser el caso, incluyen observaciones o reparos relacionados con la determinación de la obligación tributaria (TF, 2008, Resolución N.º 10907-5-2008).

Es del caso mencionar, que este procedimiento al enmarcarse dentro del derecho administrativo deberá desarrollarse con el estricto cumplimiento de los principios administrativos generales recogidos en la LPAG, por lo que cualquier vulneración a los

mismos resultará cuestionable toda vez que éstos son los pilares que soportan los deberes y derechos de los administrados.

En este punto, es importante destacar que el alcance del presente trabajo abarca únicamente el análisis del desenvolvimiento de la SUNAT dentro de la fiscalización, por ello, el desarrollo de los siguientes acápite denotará -y con mayor profundidad- dicha circunstancia.

1.1.2 Marco regulatorio de la fiscalización en el Perú

Según el artículo II del Título Preliminar de la LPAG, los procedimientos especiales no pueden imponer condiciones a los administrados que sean inferiores a las establecidas en dicha ley. Además, indica que al reglamentar los procedimientos especiales, las autoridades administrativas deben respetar los principios administrativos, así como los derechos y obligaciones de los sujetos involucrados en el procedimiento. (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS, 2019, Artículo II).

Siendo el procedimiento administrativo de fiscalización un procedimiento especial, éste se regula inicial y principalmente por las normas de la materia respectiva (tributarias). Observamos que la norma medular para la aplicación del mencionado procedimiento resulta ser el CT, no obstante, la SUNAT ha desarrollado un reglamento para las fiscalizaciones de los tributos a su cargo. Es este reglamento el que nos proporciona un primer alcance sobre la definición del procedimiento de fiscalización y su respectiva culminación.

El CT otorga a la SUNAT el poder de fiscalizar la declaración de impuestos presentada por el contribuyente. Si se encuentran errores u omisiones en la información proporcionada, dicha Administración puede ajustarla y emitir una resolución de determinación, orden de pago o resolución de multa, de ser el caso. Además, el referido Código establece que la función de fiscalización abarca la inspección, investigación y control del cumplimiento de las obligaciones tributarias. En este contexto, la Administración tiene el derecho de solicitar a los deudores tributarios que presenten o muestren sus libros, registros y documentos contables, así como aquellos que estén relacionados con hechos que puedan generar obligaciones tributarias. Esta medida permite verificar el adecuado cumplimiento de las normas tributarias y garantizar la

correcta determinación de los impuestos correspondientes (Ministerio de Economía y Finanzas, Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, 2013, Artículo 61 y 62).

Los incisos 5 y 6 del artículo 87 de la legislación mencionada, establece que los ciudadanos deben permitir la supervisión por parte de la Administración y presentar o mostrar, ante los funcionarios autorizados, documentos como declaraciones, informes, actas y registros contables, entre otros, relacionados con hechos que puedan dar lugar a obligaciones tributarias. Estas acciones deben cumplir los procedimientos, plazos y condiciones establecidas por la Administración. Además, se requiere a los contribuyentes proporcionar la información solicitada por la Administración o que esté ordenada por las normas tributarias sobre sus actividades o las de terceros relacionados, cumpliendo con las formas, plazos y condiciones establecidas. Estas disposiciones garantizan el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la transparencia en las operaciones fiscales (Ministerio de Economía y Finanzas, Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, 2013, Artículo 87).

De las normas expuestas, tenemos el marco general respecto de los derechos y obligaciones dentro del procedimiento de fiscalización, aplicable a toda administración y administrado en el que se encuentren involucradas obligaciones tributarias; no obstante, será el reglamento del citado procedimiento el que establecerá los parámetros y lineamientos de la actuación de la SUNAT dentro del procedimiento de fiscalización, que, a efectos del alcance del presente trabajo, resultar necesario comentar.

En el apartado e) del artículo I del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT se define el procedimiento de fiscalización como aquel proceso mediante el cual se verifica la correcta determinación de la obligación tributaria y el cumplimiento de las obligaciones formales. El cual concluye con la notificación de la resolución de determinación y, en caso de infracciones, las resoluciones de multa correspondientes (Ministerio de Economía y Finanzas, Decreto Supremo N.º 085-2007-EF, 2007, Artículo I, Inciso e).

El referido Reglamento, establece los lineamientos de actuación de la SUNAT, así, indica que durante el procedimiento de fiscalización aquella emitirá, entre otros, cartas, requerimientos y resultados del requerimiento, debiendo tales documentos contener datos mínimos. Asimismo, establece que la notificación de estos, se ejecutara según lo dispuesto en el CT.

El Reglamento regula de forma detallada los principales actos con los que la SUNAT se desenvuelve dentro del procedimiento de fiscalización, estableciendo incluso los supuestos en los que se emitirán los mismos. Consideramos necesario detallar el alcance normativo de los referidos actos, en tanto el presente trabajo tiene particular incidencia con uno de estos -el requerimiento- y resulta de importancia establecer su alcance:

- **Carta.** A través de las cartas, se informa al sujeto fiscalizado sobre la realización de una fiscalización, ya sea parcial o definitiva. Estas cartas son presentadas por el agente fiscalizador e indican los períodos y tributos que serán objeto del procedimiento. En el caso de una fiscalización parcial, también se mencionan los aspectos específicos que serán objeto de revisión. Además, se informa sobre la extensión de la fiscalización a períodos y tributos adicionales, cuando sea necesario, o la transformación de un procedimiento parcial en uno definitivo. También se incluye la posibilidad de suspender la fiscalización, solicitar una prórroga o transmitir cualquier otra información relevante que no esté registrada en las actas, requerimientos y sus resultados.
- **Requerimiento.** Mediante el requerimiento, se solicita al sujeto fiscalizado que presente información y documentos relevantes relacionados con hechos que pueden generar obligaciones tributarias, así como para fiscalizar exenciones, exoneraciones o beneficios fiscales. Además, el requerimiento cumple dos propósitos adicionales: justificar legal o documentalmente las observaciones e infracciones imputadas durante la fiscalización, y comunicar las conclusiones de la fiscalización, incluyendo observaciones e infracciones detectadas, de acuerdo con el artículo 75 del CT.
- **Resultado del requerimiento.** El documento en cuestión se utiliza para informar al sujeto fiscalizado sobre el cumplimiento de las solicitudes del requerimiento y los resultados de la evaluación de los descargos presentados. También indica si el sujeto fiscalizado presentó sus observaciones sustentadas dentro del plazo establecido por la SUNAT a la luz del artículo 75 del CT, y registrará la evaluación del agente fiscalizador.

Como observamos, mediante el requerimiento la SUNAT -además de solicitar información a los contribuyentes- podrá informar respecto de las observaciones e infracciones imputadas durante el procedimiento de fiscalización. Esto permite que los contribuyentes presenten sus descargos y la sustentación legal o documental correspondiente. Además, la SUNAT puede notificar un requerimiento de conclusiones según el artículo 75 del CT, en el cual comunica las conclusiones del procedimiento, detallando las observaciones formuladas y las infracciones imputadas, si corresponde.

Según lo establecido en el artículo 75 del CT, después de completar la fiscalización, la SUNAT emitirá la resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago, si es necesario. Antes de ello, la Administración puede comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, detallando las observaciones realizadas. Luego de lo cual, se otorga un plazo no menor a tres días hábiles para que el contribuyente pueda presentar sus descargos por escrito, los cuales serán considerados por la Administración (Ministerio de Economía y Finanzas, Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, 2013).

Y con relación al referido artículo 75, el reglamento de la SUNAT dispone que la comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización, debe realizarse mediante un requerimiento, el cual será cerrado una vez vencido el plazo consignado en él.

Basándonos en lo expuesto anteriormente, se puede inferir que tanto el requerimiento de justificación legal o documental de las observaciones imputadas durante el procedimiento de fiscalización como la comunicación de las conclusiones del procedimiento de fiscalización, de acuerdo con lo establecido en el artículo 75 del CT, son acciones procesales que poseen características distintas. Esta distinción se abordará con mayor detalle en el siguiente punto.

De todo lo expuesto, podemos concluir que el marco regulatorio del procedimiento de fiscalización de la SUNAT otorga mayor transparencia a la actuación de dicha administración y certeza al sujeto fiscalizado respecto del referido procedimiento. Aunado al hecho que es la única norma que nos brinda una definición de la fiscalización, lo cual genera mayor seguridad respecto del objetivo, límites y alcance de este procedimiento.

1.1.3 La naturaleza de los requerimientos emitidos dentro de la fiscalización

El TF ha establecido de forma reiterada que el requerimiento es un acto emitido por la Administración en ejercicio de las facultades de fiscalización, y está regulado específicamente en el artículo 62 del CT. Asimismo, en la Resolución N.º 01918-Q-2016 -que es de observancia obligatoria- establece que la SUNAT debe cumplir con la finalidad de los requerimientos emitidos durante el procedimiento de fiscalización (TF, 2016, Resolución N.º 01918-Q-2016, TF, 2017, Resolución N.º 01465-8-2017, entre otras).

El artículo 4 del reglamento de la SUNAT establece que a través del requerimiento se solicita al sujeto fiscalizado la presentación o exhibición de informes, análisis, libros de actas, registros contables, documentos y cualquier otra información relevante relacionada con hechos que puedan dar lugar a obligaciones tributarias. También se utiliza para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios. Además, indica que este acto se utilizará para:

- a) Requerir la justificación legal o documental en relación a las observaciones e infracciones imputadas durante el transcurso del procedimiento de fiscalización; o,
- b) En caso necesario, informar las conclusiones del procedimiento de fiscalización, detallando las observaciones formuladas y las infracciones detectadas en conformidad con lo establecido en el artículo 75 del CT.

Según el artículo 9 del reglamento mencionado, la comunicación de las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización, como indica el artículo 75 del CT, se realiza mediante un Requerimiento. Este Requerimiento se considera cerrado al completarse la evaluación de los descargos presentados dentro del plazo establecido, o al expirar dicho plazo sin presentar documentación.

De acuerdo con la normativa vigente, durante el procedimiento de fiscalización, se emiten dos tipos de requerimientos: uno para informar al contribuyente sobre las observaciones e infracciones detectadas y otro para comunicar las conclusiones alcanzadas por la SUNAT luego de revisar la sustentación presentada por el contribuyente. Este último tipo de requerimiento se emite en cumplimiento del artículo 75 del CT y previo a la emisión de la Resolución de Determinación, Resolución de Multa u Orden de Pago, permitiendo al contribuyente presentar sus respectivos descargos ante

las observaciones finales formuladas. Cabe indicar, que la SUNAT tiene la facultad de comunicar sus conclusiones cuando la complejidad del caso lo justifique.

El TF ha establecido que el requerimiento de conclusiones tiene como único propósito comunicar las conclusiones alcanzadas por la Administración y brindar al contribuyente la oportunidad de presentar objeciones y documentación respaldatoria. Es importante destacar que la emisión del requerimiento que informa sobre las observaciones imputadas es un paso previo necesario antes de emitir el requerimiento de conclusiones:

✓ **RTF N.º 11023-4-2019**

La Administración inicia un procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2011, concluyendo que el contribuyente no acreditó que las adquisiciones de software cumplan con el principio de causalidad, al no sustentar el destino de las compras ni de los servicios recibidos, por lo que reparó el crédito fiscal de mayo, junio, noviembre y diciembre de 2011.

El TF verificó que con anterioridad al requerimiento emitido en virtud al artículo 75 del CT, la Administración no emitió requerimiento alguno en el que solicitó a la recurrente la sustentación documentaria a efecto de verificar si se había cumplido con el criterio de causalidad respecto del gasto observado (adquisición de software), por lo que, concluyó que el citado reparo carecía de sustento, revocando la apelada en este extremo (TF, 2019, Resolución N.º 11023-4-2019).

✓ **RTF N.º 05110-3-2020**

La Administración inició procedimiento de fiscalización definitiva por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2004, y mediante el Punto 2 del requerimiento de conclusiones, observó facturas relacionadas con mejoras y adquisiciones de activos, por lo que solicitó al contribuyente que justificara por qué no había incluido esos gastos en su declaración. A pesar de la respuesta proporcionada por el contribuyente, la Administración mantuvo el reparo. Sin embargo, el TF determinó que recién con el requerimiento de conclusiones, la Administración informó sobre el citado reparo, previo a ello

no había notificado ninguno otro vinculado a este asunto, lo que impidió que el contribuyente ejerciera adecuadamente su derecho de defensa. Como resultado, se declaró la nulidad del reparo y se anularon los valores emitidos y la resolución apelada en relación con este aspecto (TF, 2020, Resolución N.º 05110-3-2020).

✓ **RTF N.º 00048-Q-2021**

La Administración llevó a cabo un procedimiento de fiscalización parcial del Impuesto General a las Ventas, enfocado en el periodo de mayo a agosto de 2018, y emitió un requerimiento en base al artículo 75 del CT para comunicar las observaciones encontradas durante la fiscalización. Después de analizar la información presentada por la parte involucrada y realizar un cruce de información, determinó que varios proveedores carecían de la capacidad necesaria para respaldar sus operaciones comerciales como proveedores y en consecuencia, se concluyó que las operaciones registradas en las facturas de compras emitidas por dichos proveedores, eran ficticias o inexistentes.

El TF constató que previo a la emisión del requerimiento de conformidad con lo establecido en el artículo 75 del CT, la Administración no notificó ningún requerimiento en el cual se detallaran los cuestionamientos, observaciones e infracciones imputadas, lo que impidió que la parte involucrada tuviera la oportunidad de presentar la correspondiente justificación legal y/o documental. En consecuencia, se determina que no se ha demostrado en el expediente que dicho requerimiento haya sido emitido conforme al procedimiento legalmente establecido, ni que la parte demandante haya podido ejercer adecuadamente su derecho de defensa en la mencionada fiscalización; por lo tanto, se concluye que la queja presentada es válida. (TF, 2021, Resolución N.º 00048-Q-2021).

Siguiendo las disposiciones del artículo 75 del CT, se menciona en su tercer párrafo que se otorga al contribuyente un plazo, que no podrá ser inferior a tres días hábiles, para presentar por escrito sus descargos y pruebas. Además, se establece que la documentación presentada después de este plazo no será considerada en el proceso de fiscalización.

Notamos que la solicitud de la justificación legal o documental de las observaciones imputadas durante la fiscalización y la comunicación de las conclusiones del mismo, se realizan mediante acciones procedimentales que presentan diferencias en su naturaleza. Estos dos actos, permiten al sujeto fiscalizado ejercer su derecho de defensa dentro de dicho procedimiento.

En este punto resulta importante resaltar lo indicado por Matos Vicuña y Robles Ramirez (2021), sobre que la normativa del requerimiento de conclusiones genera un nuevo espacio de defensa a favor de los contribuyentes, constituyendo una oportunidad posterior al cierre de los requerimientos iniciales y previa a la emisión de la Resolución de Determinación, Multa u Orden de Pago, para que el contribuyente pueda ejercer su derecho de defensa o derecho a probar dentro del procedimiento de fiscalización (pp. 692 y 693).

Si bien compartimos la afirmación de los citados autores, consideramos que ese nuevo espacio de defensa resulta mermado cuando el citado artículo 75, establece un límite temporal a la presentación de medios probatorios (aquellos que se presenten con posterioridad al plazo establecido en el requerimiento de conclusiones no serán merituados). Sobre esto último, sabemos que la regla general, es que todo medio probatorio es valorado dentro del procedimiento de fiscalización si fue presentado antes de la culminación del mismo (notificación de resolución de determinación y/o multa), por lo que, al emitirse el requerimiento de conclusiones se está incluyendo un límite temporal a dicha regla general, y con ello, en realidad el derecho a la prueba se ve disminuido.

Aunado a lo indicado, podemos señalar inicialmente que la emisión del requerimiento de conclusiones también trae consigo un trato diferenciado entre los sujetos fiscalizados. Así, tenemos que con la sola emisión del requerimiento de conclusiones se podría estar afectando al principio constitucional de igualdad, pues aquellos sujetos fiscalizados a quienes se los notificó el referido requerimiento, tendrán un menor plazo para presentar sus medios probatorios sin mayor justificación que la aplicación a ciegas de un artículo del CT cuya legislación no cuenta con sustento razonable. Con esto no pretendemos desconocer la naturaleza disímil de ambos requerimientos, ni cuestionar la importancia de la existencia y funcionalidad de ambos, solo planteamos una problemática que se presenta en la norma sin mayor sustento que la

soporte. Esto último será abordado y analizado en los siguientes capítulos, en tanto forma parte de la hipótesis planteada en el presente trabajo.

1.1.4 Conclusión del procedimiento de fiscalización

La resolución de determinación es el acto mediante el cual la SUNAT comunica al contribuyente el resultado de la revisión efectuada para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, según lo establecido en el artículo 76 del CT. La fiscalización culmina con la notificación de las resoluciones de determinación y, si es necesario, las resoluciones de multa, de acuerdo con las regulaciones de fiscalización de la SUNAT (TF, 2002, Resolución N.º 01083-3-2002, TF, 2003, Resolución N.º 211-5-2003, TF, 2004, Resolución N.º 01877-4-2004 y TF, 2016, Resolución N.º 08657-8-2016).

El reglamento de fiscalización de la SUNAT, publicado en el año 2007, señala que la fiscalización culmina con la notificación de las resoluciones de determinación y/o las resoluciones de multa.

En este punto, es relevante considerar que el plazo de prescripción establece un límite temporal para la facultad de fiscalización de la SUNAT. Una vez transcurrido dicho plazo, la autodeterminación del contribuyente se vuelve inmodificable, lo cual garantiza el principio de seguridad jurídica y brinda certeza a los contribuyentes.

Como se indicó en el capítulo anterior, la SUNAT no sólo se encuentra delimitada por las normas tributarias sino también por los derechos fundamentales y los principios contemplados en la LPAG; así, será el principio de seguridad jurídica el que obligue a la SUNAT a realizar la fiscalización sobre la obligación tributaria realizada por el contribuyente dentro del plazo de la prescripción. Teniendo como consecuencia que vez que transcurrida ésta, no podrá modificar la autodeterminación del contribuyente.

Entonces, tenemos que el plazo de prescripción regulado en el artículo 43 del CT, establece un límite temporal para la facultad de fiscalización de la SUNAT, lo cual garantiza a los administrados de la fecha en que quedan firmes sus declaraciones presentadas y con ello, brinda certeza a los contribuyentes.

Dentro de la fiscalización, el lapso de tiempo entre la notificación del cierre del último requerimiento de fiscalización (o requerimiento emitido en amparo del artículo 75

del CT) y la notificación de la resolución de determinación, no se encuentra regulado; por lo que, de lo expuesto tenemos que la SUNAT tendrá hasta el plazo de prescripción para emitir y notificar el mencionado valor. No obstante, a efecto de mantener la certidumbre y seguridad del sujeto fiscalizado, consideramos importante que el referido plazo sea uno razonable⁴.

1.1.5 La actuación probatoria en la última etapa de la fiscalización

El sujeto fiscalizado a efectos de sustentar sus afirmaciones se encuentra en la potestad de presentar las pruebas que considere necesarias, las mismas que deberán ser actuadas por el órgano encargado de resolver.

Para el caso de los procedimientos tributarios y en específico del procedimiento de fiscalización, no se observa que se haya establecido un periodo de actuación de pruebas en específico, sino que se encuentra supeditada a que la Administración no tenga por cierto lo alegado por los administrados; así, tenemos que, para el caso de las fiscalizaciones efectuadas por SUNAT, deberán actuarse las pruebas dentro del plazo estipulado en el CT para el citado procedimiento.

Como regla general las pruebas presentadas durante el procedimiento de fiscalización deben meritarse dentro del mismo, incluso aquellas presentadas previo a la conclusión de ésta, es decir, a la notificación de la resolución de determinación, salvo en aquellos casos donde se haya emitido un requerimiento a la luz del artículo 75 del CT.

Conforme el último párrafo del artículo 75 del CT la documentación presentada ante la SUNAT fuera del plazo otorgado a la luz del mencionado artículo no será meritada en el citado procedimiento. Como se sabe, mediante el último requerimiento emitido según el mencionado artículo, la Administración busca comunicar al contribuyente las conclusiones, observaciones e infracciones que se le imputan luego de la evaluación efectuada; teniendo el contribuyente un plazo para presentar sus descargos junto con la documentación que considere pertinente.

⁴ El análisis de si el principio del plazo razonable resulta de aplicación en el procedimiento de fiscalización, no será efectuado puesto que excede el alcance del presente trabajo.

En este contexto, se extraen dos reglas a efectos de merituar las pruebas dentro del procedimiento de fiscalización: i) Regla general, refiere que toda documentación que ingresa hasta la fecha de notificación de la resolución de determinación será merituada dentro del procedimiento de fiscalización, supuesto en el que no existe requerimiento según artículo 75, y ii) Regla especial, toda documentación presentada hasta la fecha otorgada por la Administración Tributaria en el último requerimiento emitido a la luz del artículo 75, será valorada en el citado procedimiento.

Lo antes indicado nos lleva a concluir, que aquella documentación presentada que no se encuentre en alguno de los supuestos indicados, no será merituada dentro del procedimiento de fiscalización -esto es, por el auditor que llevó a cargo el mismo-, teniendo el sujeto fiscalizado como única alternativa para que dicha información sea admitida en etapa del procedimiento contencioso tributario: el sustentar que la omisión de su presentación no se generó por su causa, cancelar el monto impugnado vinculado a las pruebas presentadas o presentar carta fianza según lo estipulado en el artículo 141 y 148 del CT.

De todo lo expuesto se colige que el procedimiento de fiscalización es el instrumento por el cual el sujeto fiscalizado se encuentra inmerso en una evaluación del cumplimiento de sus obligaciones formales y sustanciales en materia tributaria, dentro del cual tendrá la posibilidad de defender sus intereses y la facultad de interponer mecanismos o recursos en donde manifieste su disconformidad contra algún acto que considere perjudicial, teniendo la posibilidad de ofrecer todo tipo de prueba, las cuales serán evaluadas siempre que se presenten antes de culminado el procedimiento de fiscalización y se encuentren en alguna de las reglas antes mencionadas (general o especial).

CAPITULO II: LA PRUEBA EN EL MARCO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

El objetivo de este capítulo es tratar el tema de la prueba dentro del contexto del procedimiento de fiscalización. Para ello, examinaremos aspectos relacionados con la definición y relevancia de la prueba, así como la prueba en el ámbito administrativo, los medios probatorios admitidos en el procedimiento administrativo y la carga de la prueba.

Este capítulo resulta de alta importancia pues nos va permitir tener clara la función de la prueba y actuación probatoria en el procedimiento de fiscalización, temas que inciden directamente en el desarrollo y la propuesta planteada en el presente trabajo.

2.1 La prueba y actuación probatoria: Definición e importancia

De acuerdo con Devis Echandía (2012), la idea de evidencia se encuentra presente en todas las expresiones de la vida humana. Por lo tanto, existe una concepción común o coloquial de la evidencia, junto con una concepción técnica, que puede variar dependiendo del tipo de actividad o campo científico al que se aplique. (p. 22)

Según la definición de Hernández Valle (2006), la prueba se refiere a las acciones realizadas por las partes involucradas en un proceso judicial o procedimiento administrativo con el objetivo de persuadir al juez o al administrador acerca de la autenticidad de ciertos hechos que se alegan como existentes en la realidad. (p. 281)

Según Orrego (2019) lo que debe probarse son los hechos, no el Derecho. Deben acreditarse los hechos jurídicos en general y los actos jurídicos en particular (p.1).

Por otro lado, Guzmán Napurí (2007) destaca que es a través del procedimiento administrativo y mediante la actividad probatoria que se verifica la veracidad de los datos presentados por los administrados o aquellos obtenidos por la Administración. Además, enfatiza en que la actividad probatoria desempeña un papel fundamental en la ejecución de la instrucción dentro de dicho procedimiento (p. 154).

A los efectos, el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) mediante la Sentencia N.º 6712-2005-PHC/TC, ha establecido respecto al derecho constitucional a probar que:

Este derecho complejo implica una serie de componentes, como el derecho a presentar los medios de prueba considerados necesarios, a que sean admitidos y actuados de manera adecuada, garantizando la producción o conservación de la evidencia a través de la anticipación en la actuación de los medios probatorios. Además, se debe asegurar una valoración adecuada de dicha evidencia, acompañada de una motivación adecuada, con el propósito de otorgarle el valor probatorio que corresponda en la sentencia. La valoración de la prueba debe estar debidamente justificada por escrito, permitiendo así que las partes involucradas puedan verificar si se ha realizado de manera efectiva y adecuada el reconocimiento del mérito probatorio. (como se cita en Tunque Flores & Reyes Morón, 2017. p. 3)

La acepción de la prueba que nos interesa es la jurídica, dentro de la cual, la prueba nos va permitir demostrar la exactitud o no, de determinados hechos que servirán de fundamento para una decisión; siendo que en el procedimiento administrativo no se discute ni debe valorarse las pruebas que sustentan los hechos alegados por dos partes, sino que el administrado y administración buscan que las pruebas presentadas sustenten las afirmaciones del primero.

Por otra parte, la actividad de presentación de pruebas juega un papel fundamental en el procedimiento administrativo, ya que permite verificar y evaluar la información proporcionada por los administrados, así como los datos obtenidos por la Administración en el ejercicio de sus facultades. Su propósito es convencer a la autoridad administrativa sobre la situación específica y fundamentar la toma de decisión o la emisión del acto administrativo correspondiente.

En esa línea podemos afirmar que la prueba y actividad probatoria están fuertemente relacionada con el derecho de defensa y al debido procedimiento, puesto que la admisión y correcta valoración de la prueba, supondrá la emisión debidamente motivada del acto a través del cual se concluye el procedimiento administrativo. De tal manera que un análisis en conjunto con apreciación razonada, crítica y objetiva, sin omitir valoración de ningún medio probatorio aportado con arreglo a lo establecido por las

normas pertinentes, generará un adecuado cierre del procedimiento soportado en los principios del derecho.

Resulta pertinente indicar que previo a la valoración probatoria, la que concluirá luego en la toma de una decisión debidamente motivada y plasmada en un acto administrativo, se encuentra un momento relevante que denominaremos *formación del conjunto de pruebas*; formación que se encuentra estrechamente vinculada con la admisibilidad de pruebas y preclusión de las mismas. Como se explicará posteriormente, los medios de prueba aceptados en el ámbito administrativo incluyen documentos, pericias e inspecciones realizadas por la autoridad competente para resolver, así como las declaraciones obtenidas por la SUNAT. Sin embargo, este listado se encuentra limitado cuando se considera el propósito de estos medios, que es verificar si los hechos han ocurrido de acuerdo a lo indicado por el contribuyente (búsqueda de la verdad).

Mientras que las reglas de preclusión, limitan la valoración de la prueba respecto de aquellas presentadas fuera del tiempo normativamente permitido. No se encuentra una justificación contundente para establecer este tipo de reglas -incentivar la buena conducta procesal- frente a la finalidad última que es la búsqueda de la verdad dentro del procedimiento administrativo. Esto último será tratado en el Capítulo IV con mayor profundidad.

2.2 Medios probatorios aceptados y su valoración en el procedimiento administrativo: procedimiento de fiscalización

Como se viene indicando, en el marco del presente trabajo resulta relevante la prueba y su valoración, pues constituyen piezas importantes dentro del deber de motivación a efectos de emitir actos válidos y debidamente sustentados dentro de la fiscalización. Así, la prueba sirve para establecer la verdad de los hechos para la toma de una decisión, siendo que mediante la valoración de la misma se fijará aquellos hechos que sirven de base para el pronunciamiento.

El procedimiento administrativo se rige por el principio de libertad probatoria e impulso de oficio; por lo que, no existen medios probatorios que tengan merito especial, en ese sentido podemos indicar que los medios probatorios deben ser admitidos, actuados y valorados por la administración sin limitación alguna.

En este contexto, al formar el procedimiento de fiscalización parte del procedimiento administrativo y no tener una regulación sobre los medios probatorios a nivel normativo -el desarrollado en el artículo 125 del CT es aplicable al procedimiento contencioso tributario- podemos concluir que los administrados tienen derecho a ofrecer cualquier medio probatorio para acreditar los hechos que pretenda demostrar, es decir que existe libertad probatoria.

De acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Suprema en el Expediente N.º 9261-2016-Lima, se establece que los contribuyentes, en el marco del procedimiento de fiscalización, tienen la oportunidad de respaldar su determinación tributaria. Esto implica presentar análisis legales e informes, ofrecer pruebas, fundamentar sus afirmaciones y demostrar la veracidad de la información proporcionada. La SUNAT deberá evaluar adecuadamente esta sustentación, teniendo en cuenta también la información que posea como entidad pública y los resultados de los cruces de información realizados, tanto con proveedores como con clientes del contribuyente fiscalizado, entre otros. En base a todo esto, se realizará la determinación de la obligación tributaria correspondiente, si procede. (Corte Suprema de Justicia de la República, Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, 2016, Casación N.º 9261-2016-Lima. p. 74).

En el Expediente N.º 3956-2016-Lima, la mencionada Corte destaca que cuando no existe una norma precisa que indique de manera taxativa cuáles son los medios de prueba adecuados y razonables para respaldar una operación, esto implica que el contribuyente no cuenta con un criterio válido que le permita anticipadamente disponer de los medios de prueba para respaldar sus operaciones. Por lo tanto, no se puede limitar o descalificar de manera superficial los medios probatorios presentados sin realizar un análisis más exhaustivo (Corte Suprema de Justicia de la República, Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, 2012, Casación N.º 3956-2016-Lima. p. 10-11).

Por otro lado, con relación a la valoración de la prueba, el artículo 197 del Código Procesal Civil dispone que todos los medios probatorios son valorados por el Juez en forma conjunta, utilizando su apreciación razonada (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Resolución Ministerial N.º 010-93-JUS, 1993, Artículo 197).

De acuerdo con Devis Echandía (2012), la valoración conjunta implica el principio de la unidad del material probatorio, el cual establece que los diferentes medios

presentados deben ser evaluados en conjunto, como una totalidad, sin importar si su resultado es desfavorable para quien lo presentó. Además, citando a Gorphe, señala que la valoración conjunta conlleva una triple tarea:

Fijar los diversos elementos de prueba, confrontarlos para verificar y apreciar su verosimilitud y obtener la conclusión coherente que de ellos resulte. Para esto debe utilizarse un método crítico de conjunto y al mismo tiempo analítico, que se aplica de distinto modo a cada medio de prueba, pero que debe ser lo bastante general para referirse a la totalidad y lo suficientemente sistemático para comprender las relaciones entre todos los elementos, sin limitarse a analizar su exclusiva significación directa, sino teniendo en cuenta las necesarias conexiones, concordancias o discrepancias, con los demás (pp. 289-292).

Dentro de este contexto, podemos señalar que la actividad probatoria resulta trascendental en tanto permitirá convencer a la Administración de las afirmaciones efectuadas dentro del procedimiento. Asimismo, la prueba otorga da posibilidad al administrado de sustentar sus alegaciones respecto de los hechos afirmados, por ello, entre más amplia sea la actividad probatoria dentro del procedimiento administrativo, mayor cobertura de la misma y por tanto de los derechos fundamentales que la integran (derecho de la tutela jurisdiccional efectiva – derecho de defensa – derecho a ofrecer medios probatorios – derecho a una decisión motivada).

De lo expuesto, se concluye que dentro del procedimiento de fiscalización la SUNAT debe merituar de forma conjunta todos los medios probatorios presentados por el contribuyente, así como la información que posea en su calidad de institución pública, efectuando una valoración de la prueba de forma conjunta, razonada y crítica a efectos de llegar a un convencimiento que le permita resolver con justicia y buscando llegar a la verdad. Así, no debe existir prueba privilegiada, sino que la Administración debe valorar todos los medios probatorios presentados y los que tenga en su poder, lo que implica que no puede restringir o descalificar prueba alguna sin previa motivación o análisis⁵.

Exponer la importancia de la prueba y actividad probatoria, considerando dentro de esta última a la formación del conjunto de pruebas y la valoración de las mismas,

⁵ Cabe indicar que en aquellos casos donde la norma establece de forma específica, la prueba idónea para un supuesto determinado, deberá observarse lo estipulado en la misma.

resulta trascendental para el presente trabajo pues al momento de formar el conjunto de pruebas, la Administración aplicará las reglas de admisibilidad y preclusión para establecer los elementos -medios probatorios- que formaran parte del procedimiento de fiscalización, los cuales serán posteriormente valorados de forma conjunta y razonada. Es en esta etapa donde cobra relevancia lo establecido en el artículo 75 del CT, norma que le permite a la Administración rechazar válidamente una prueba antes de la conclusión del procedimiento de fiscalización, sin importar la calidad y trascendencia de la misma; y sin considerar, principios constitucionales que deberían tener preponderancia como el de verdad material, el derecho a la prueba e incluso el de igualdad. Esto último se desarrollará en el Capítulo III con mayor detalle.

2.3 Carga de la prueba dentro del procedimiento de fiscalización

Devis Echandía (2012) cuando desarrolla la noción de la carga procesal en general, señala que la actividad de las partes es de fundamental importancia para la suerte de sus pretensiones o defensa. Indica que las partes en un proceso deben ejecutar ciertos actos (actos que en ocasiones se encuentran protegidos por derechos como a recurrir y probar), adoptar determinadas conductas, afirmar hechos y hacer peticiones, todo ello dentro de límites de tiempo y lugar establecidos por ley (p. 375).

El procedimiento de fiscalización se rige por las reglas de preclusión y pertinencia relacionadas a las pruebas, por lo que será determinante definir en quién recae la carga de la prueba dentro del referido procedimiento, en tanto, resultará relevante al momento de inclinar la balanza en favor o no de la defensa del contribuyente, tanto en la etapa de fiscalización como dentro del procedimiento contencioso tributario.

La carga de la prueba permite establecer qué corresponde probar al contribuyente y qué a la SUNAT, ello considerando el marco de la regulación establecida, facultades atribuidas y derechos protegidos. En el derecho tributario no se establecen reglas de aplicación de la carga de la prueba, sin embargo, son las siguientes disposiciones las que nos dan un alcance de la misma:

- Según lo estipulado en el artículo 196 del Código Procesal Civil, a menos que exista una disposición legal distinta, la carga de la prueba recae sobre aquel que afirma hechos que sustentan su pretensión, o sobre aquel que contradice

dichos hechos alegando nuevos hechos (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Resolución Ministerial N.º 010-93-JUS, 1993, Artículo 196).

- El artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, establece que la carga de la prueba recae sobre aquel que afirma los hechos que respaldan su pretensión. No obstante, se especifica que cuando la entidad administrativa, debido a su función o especialidad, está en una mejor posición para acreditar los hechos, la carga de la prueba recae en dicha entidad (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, 2019, Artículo 32).
- Según el artículo 173 del TUO de la LPAG, la carga de la prueba sigue el principio de impulso de oficio. En consecuencia, los administrados tienen la responsabilidad de aportar pruebas mediante la presentación de documentos, informes, pericias, testimonios, inspecciones y otras diligencias permitidas, así como también presentar sus alegaciones (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. (2019). Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS, Artículo 173).

Morón Urbina (2919) sostiene que en todos los casos se aplica como principio que la carga de la prueba recae en el demandante, esto es, en quien busca el reconocimiento del hecho alegado como fundamento de la resolución (p. 18).

La Corte Suprema, a través de la Casación N.º 17677-2015-Lima, tras un análisis combinado de los artículos 61, 62 y 87 del CT, determinó que en el proceso de fiscalización es el contribuyente quien tiene la responsabilidad de la carga de la prueba respecto de los reparos planteados por SUNAT (Corte Suprema de Justicia de la República Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente, 2015, Casación N.º 17677-2015-Lima. p. 53-54).

De lo hasta aquí expuesto, se puede concluir que en el procedimiento de fiscalización la carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio y, en ese sentido, corresponde en principio a la SUNAT verificar las operaciones que el contribuyente realizó, para lo cual previamente éste debe haber aportado las mismas. Recordemos que el contribuyente tiene el deber de colaborar y con ello de proporcionar el sustento de su determinación tributaria declarada. (Durand Rojo, s.f., p. 2)

Dicha afirmación va de la mano con la teoría de la carga probatoria dinámica, donde se permite que durante el procedimiento se invierta la carga de la prueba hacia quién se encuentre en mejores posibilidades de aportar las pruebas, esto atendiendo a su disponibilidad o cercanía con los medios probatorios.

En la jurisprudencia, el TF hace referencia al concepto de carga probatoria dinámica, invocando el pronunciamiento del TC en el Expediente N.º 1776-2007-AA/TC. Esta teoría se fundamenta en los principios procesales de solidaridad y colaboración, y busca flexibilizar la regla tradicional de la carga de la prueba, desplazándola hacia aquel que se encuentra en mejores condiciones profesionales, técnicas y fácticas para producir la evidencia requerida. Esta perspectiva se alinea con el principio de buscar la verdad material en el proceso. (TF, 2015, Resolución N.º 01889-8-2015).

Mientras que la Resolución N.º 05849-1-2015, citando la sentencia recaída en el Expediente N.º 1776-2004-AA/TC señala que el TC ha indicado que:

prima facie ... El artículo 196º del Código Procesal Civil establece que la carga probatoria corresponde a quien afirma hechos o contradice alegando nuevos hechos. Sin embargo, la carga probatoria dinámica se aplica cuando las reglas habituales generan consecuencias negativas para el proceso o procedimiento, y se requiere asignar la carga de la prueba a la parte con mejores recursos para presentarla (TF, 2015, Resolución N.º 05849-1-2015).

A tales efectos, podemos decir que la prueba dinámica no consiste en otra cosa que el deber de asignar la carga de probar a la parte procesal que se encuentre en mejores condiciones de hacerlo.

En resumen, al no existir una norma específica sobre la carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización, se aplica el principio de impulso de oficio establecido en el TUO de la LPAG. En general, se espera que el administrado aporte todas las pruebas pertinentes, pero existe una tendencia doctrinaria y jurisprudencial hacia una distribución dinámica de la carga de la prueba entre la SUNAT y los contribuyentes. Esto implica que la Administración debe tomar las medidas necesarias para buscar la verdad material, y el contribuyente debe colaborar en ese proceso.

2.4 La prueba en el marco de las resoluciones emitidas por el TF

A efectos de tener un alcance sobre la aplicación pragmática de las normas y reglas vinculadas a la prueba dentro del procedimiento de fiscalización, evaluaremos diversas resoluciones del TF con la finalidad de evidenciar a nivel jurisprudencial la interpretación que realiza dicho ente, en tanto sus resoluciones agotan la vía administrativa.

Información requerida por la Administración

Resolución N.º 01607-Q-2021:

En este caso la Administración analizó la operación de préstamo recibido por una empresa domiciliada de una empresa no domiciliada. Luego de evaluar el Contrato de Préstamo suscrito, señaló que la quejosa recibió un préstamo que generó un interés a favor de la empresa no domiciliada, en ese sentido, indicó que, por la renta de fuente peruana generada por dicha operación, la quejosa tenía la calidad de agente de retención. En este contexto, requirió que se precise si la empresa no domiciliada es parte vinculada a la quejosa, y de ser afirmativo esto último, proporcione copia de los Estados Financieros de la empresa no domiciliada y copia del Estudio de Precios de Transferencia o documento equivalente.

Sobre la información requerida, el TF concluye indicando que el hecho que la quejosa tenga la calidad de agente de retención por las rentas de fuente peruana generada por la empresa no domiciliada, no significa que se encuentre obligada a proporcionar documentación que ha sido elaborada por un tercero, máxime si la Administración no ha acreditado que la documentación solicitada hubiera sido puesta a disposición de la quejosa con ocasión del referido contrato.

Se agrega que aunque el contribuyente está obligado a proporcionar a la SUNAT la información solicitada o exigida por las normas tributarias relacionada con las actividades del deudor tributario o de terceros con los que tenga vínculo, es importante tener en cuenta que esta obligación está limitada por los principios del debido proceso y los derechos de los contribuyentes (TF, 2021, Resolución N.º 01607-Q-2021).

Resolución N.º 03995-1-2020:

En este caso, la recurrente alega la nulidad argumentando que la Administración le solicitó información y documentación que no estaba vinculada a la determinación de la obligación tributaria que se estaba fiscalizando y que además, no estaba obligada a mantener. El Tribunal determinó que si bien la Administración tiene la facultad discrecional de fiscalización y puede solicitar información y documentación a los contribuyentes, esta facultad debe ejercerse de manera razonable y respetando los derechos de los contribuyentes. Se concluyó que la documentación solicitada estaba relacionada con el tributo y periodo objeto de fiscalización y que no se había incurrido en un ejercicio arbitrario de la facultad de fiscalización. Por lo tanto, se desestimó la solicitud de nulidad realizada por la recurrente (TF, 2020, Resolución N.º 03995-1-2020).

Observamos que ambas resoluciones tienen resultados disímiles, a pesar que en ellas la controversia gira en torno a establecer si la Administración excedió la facultad con la que cuenta para requerir información al contribuyente. No obstante, el Tribunal si bien analiza cada caso según sus particularidades, establece en ambas resoluciones que la facultad de fiscalización no es irrestricta, sino que debe ejercerse respetando los principios constitucionales aplicables a la materia y evaluando el grado de afectación de los derechos de los contribuyentes.

Medios probatorios no valorados en etapa de fiscalización

Resolución N.º 04499-1-2019:

En el caso actual, la Administración llevó a cabo una fiscalización y cuestionó el crédito fiscal correspondiente a los comprobantes de pago de las operaciones realizadas durante el periodo enero a diciembre de 2005. Se solicitó al contribuyente que sustentara el uso de dicho crédito, pero no se presentó una evidencia sólida que demostrara la causalidad de dichos gastos en la determinación de la renta imponible de tercera categoría. Durante la fiscalización, el contribuyente presentó diversos documentos para respaldar el correcto uso del crédito fiscal, pero la Administración no los evaluó ni explicó por qué no desvirtuaban el reparo formulado, sino que basó su objeción en una resolución de intendencia relacionada con el Impuesto a la Renta del ejercicio 2005. El Tribunal concluye que lo antes reseñado evidencia que no se llevó a cabo una correcta actuación probatoria de los medios presentados y que, por consiguiente, los actos administrativos

emitidos no se encontraron debidamente motivados. Añade que es válido que la Administración tome como punto de partida los elementos hallados en otros procedimientos de fiscalización (por ejemplo, respecto del Impuesto a la Renta), pero es necesario evaluar la documentación presentada en el procedimiento que se está llevando a cabo, a efectos de hallar las observaciones que sustenten los reparos (TF, 2019, Resolución N.º 04499-1-2019).

Resolución N.º 05720-5-2017:

En este caso el Tribunal refiere que del requerimiento y su resultado, se verifica que la Administración no realizó requerimiento ni observación alguna con relación al reparo por “operaciones no reales”; así como, tampoco efectuó observaciones al coeficiente aplicable para los periodos de marzo a setiembre de 2004 derivados del reparo por operaciones no reales, habiéndose emitido los valores materia de autos sobre la base de resultados obtenidos en otro procedimiento de fiscalización, referido al Impuesto General a las Ventas y no al tributo materia de autos (Impuesto a la Renta y Pago a cuenta), por lo que los reparos formulados por tales conceptos carecen de sustento.

Al igual que en la resolución previa, el Tribunal indica que resulta válido que la Administración tome como punto de partida los elementos hallados en otros procedimientos de fiscalización (ejemplo, respecto del Impuesto General a las Ventas), sin embargo, es necesario que se analice en el procedimiento de fiscalización que da como resultado los valores materia de impugnación, la documentación que le permita establecer las observaciones que sustentarían con posterioridad los reparos respecto de cada comprobante. (TF, 2017, Resolución N.º 05720-5-2017).

Como se ha indicado, dentro del procedimiento de fiscalización se evalúa la autodeterminación de los contribuyentes a efectos de convalidar lo declarado por éstos, para ello es necesario el análisis de las operaciones que soportan dichas declaraciones; lo que obliga a que la Administración ejecute sus actos cumpliendo el principio de impulso de oficio, debiendo encauzar, diligentemente el procedimiento a efectos de realizar una correcta actuación y valoración de las pruebas requeridas y presentadas, puesto que de ello, resultará el sustento idóneo de las posibles acotaciones que pudieran darse.

De las resoluciones detalladas se muestra que, si existen pruebas no valoradas dentro del procedimiento de fiscalización, ello evidencia que no se llevó a cabo una

correcta actuación probatoria, la misma que debe realizarse en cada procedimiento que se le inicie al contribuyente de forma independiente.

Conexión entre la información requerida y el reparo acotado

Resolución N° 01981-4-2020:

En este caso la Administración inicia un procedimiento de fiscalización definitiva de las obligaciones tributarias del Impuesto a la Renta del periodo 2011 y como consecuencia, reparó la renta neta imponible del citado tributo y ejercicio por gastos de clientes por refacturar.

Durante el referido procedimiento solicitó al contribuyente que sustente con la documentación correspondiente los importes de la subcuenta 65930003, respecto de la provisión “gastos a refacturar”, señalando que debía indicar cómo lleva el control de los referidos gastos que corresponden a terceros, si dichos gastos son recuperados en su totalidad, el devengamiento de la muestra de gastos por reembolso y que exhibiera la documentación que evidencie sus afirmaciones. Posteriormente, luego de la evaluación de la información presentada y alegatos planteados, concluye que respecto de los gastos observados referidos al Proyecto Andahuasi, Edegel Curibamba, General Lima – Malacas y Barrick Misquichilca no se acreditó la prestación efectiva de los servicios señalada en los recibos por honorarios.

El Tribunal da cuenta que, mediante requerimiento alguno emitido en el procedimiento de fiscalización se solicitó expresamente a la recurrente que sustentara la efectiva prestación del servicio⁶, de lo que se tiene que la acotación no se encuentra debidamente sustentada, por lo que levanta el reparo materia de autos y revoca la resolución apelada en dicho extremo. Añadiendo que similar criterio se ha emitido en las Resoluciones N.º 1599-4-2019 y N.º 878-4-2020. (TF, 2020, Resolución N.º 01981-4-2020).

Resolución N° 01402-3-2021:

⁶ El único requerimiento emitido solicita sustentar con la documentación correspondiente los importes de la subcuenta 65930003, respecto de la provisión “gastos a refacturar”.

En este caso la Administración inicia una fiscalización parcial sobre las Retenciones del Impuesto a la Renta de No Domiciliado del periodo enero a diciembre de 2009 y de lo actuado en el referido procedimiento de fiscalización, repara el servicio brindado por un proveedor no domiciliado, sustentándose en la recalificación del mismo (considerado como asistencia técnica por el contribuyente) como servicio prestado íntegramente en territorio nacional, cuyas rentas constituirían renta de fuente peruana de acuerdo con el inciso e) del artículo 9 de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuyo caso la tasa de retención era de 30%.

El Tribunal señala que de los requerimientos emitidos en el referido procedimiento, verifica que no se solicitó expresamente al contribuyente que desvirtuara la observación de la Administración en el sentido que los servicios materia de reparo habrían sido prestados íntegramente en territorio nacional, siendo que, sobre la falta de dicho sustento la Administración recalificó tales servicios y modificó la tasa aplicable a las retenciones del Impuesto a la Renta; por lo que concluye, que el reparo materia de autos no se encuentra debidamente sustentado. (TF, 2021, Resolución N.º 01402-3-2021).

La adecuada conducción del procedimiento de fiscalización y la debida motivación de los reparos, implica que la Administración deba solicitar información relacionada al tributo evaluado y en la medida que la considere una operación cuestionable, requerir expresamente mayor información sobre el mismo.

Las resoluciones citadas muestran cómo debe existir una conexión entre la información solicitada y el reparo realizado, a efectos de que éste resulte de una adecuada apreciación razonada de las pruebas presentadas a raíz de lo requerido, o en todo caso, la omisión a esto último.

Las pruebas y el principio de verdad material

Varias resoluciones dictadas por el TF señalan que la Administración tiene la obligación de realizar las verificaciones necesarias para respaldar adecuadamente sus reparos, incluso si estos contradicen las afirmaciones del recurrente en relación a las operaciones cuestionadas. Esta obligación se fundamenta tanto en el principio de verdad material

como en la búsqueda de fundamentos sólidos para sustentar el reparo en cuestión.

Resolución N° 12003-8-2016:

A los efectos, en la Resolución N.º 12003-8-2016 la Administración a raíz del procedimiento de fiscalización, repara los gastos por intereses registrados en la Cuenta Contable 671110 - Intereses de deuda, al concluir que no cumplían con el principio de causalidad previsto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, por lo que, no resultaban deducibles para efectos del referido impuesto. Previo, evaluó la documentación presentada por el contribuyente, luego de cursado diversos requerimientos en los que solicitó la presentación de información y/o documentación sustentatoria y/o análisis que permitieran demostrar el destino o utilización de los financiamientos que originaron las citadas cargas financieras.

En relación a este asunto, la resolución determina que, de acuerdo con el principio de búsqueda de la verdad material, se debe revocar la decisión apelada respecto al reparo mencionado. Esto se debe a que se constató que la Administración no evaluó de manera conjunta y con razonamiento adecuado todas las pruebas y evidencias presentes en el expediente entorno a uno de los aspectos del reparo bajo análisis (el Tribunal señaló que para sustentar que los montos registrados en la Cuenta Contable 671110 eran causales, resultaba necesario demostrar que los pasivos registrados en la aludida cuenta contable estaban vinculados con activos para realizar la actividad del contribuyente y que existía la obligación de pagar intereses sobre dichos pasivos); por lo que, ordena a la Administración que realice las actuaciones que considere convenientes y verifique la información y documentación presentada por el contribuyente, relacionada con los gastos por intereses registrados en la Cuenta Contable 671110 (TF, 2016, Resolución N.º 12003-8-2016).

Resolución N° 10112-11-2018:

Por otro lado, en la Resolución N.º 10112-11-2018 se estableció que la materia controvertida era determinar el importe de los gastos efectuados por el contribuyente respecto del concepto de “Intereses del Crédito Hipotecario Primera Vivienda” y con ello calcular el importe del gasto a deducir adicionalmente por dicho concepto. La citada resolución indica que del reporte denominado “Intereses Hipotecarios de Primera Vivienda-2017”, se verifica unos comprobantes de pago donde se consignó la observación que indicaba “Información no identificada como primera vivienda por la

entidad financiera. Si desea incorporarla deberá presentar la D.J. Anual FV 705”, no obstante, refiere que en dicho documento no se indica a quien se le atribuye la titularidad de los referidos comprobantes.

La resolución concluye que no se advierte que la Administración hubiera realizado una mayor actuación probatoria a fin de verificar el gasto efectuado por el contribuyente en el ejercicio 2017 por el concepto de “Intereses del Crédito Hipotecario Primera Vivienda”, en tal sentido, de conformidad con el principio de verdad material, según el cual, las actuaciones administrativas deben enfocarse en la identificación y aclaración de los hechos ocurridos, así como en la verificación de su veracidad, sin importar cómo hayan sido alegados o probados por los contribuyentes afectados, procede a revocar la apelada a fin que la Administración merite la documentación correspondiente y realice cruce de información con el banco respectivo, entre otras actuaciones probatorias. (TF, 2018, Resolución N.º 10112-11-2018).

Observamos que las resoluciones plasmadas han considerado un criterio de mayor protección para el administrado a la luz del principio de verdad material.

En este sentido, se establece que la autoridad administrativa con competencia tiene la responsabilidad de realizar una verificación exhaustiva de los hechos que fundamentan sus decisiones. Para ello, debe tomar todas las medidas de evidencia necesarias y permitidas por la ley, lo cual implica la capacidad de ordenar la realización o ejecución de acciones que sean pertinentes para aclarar y resolver las cuestiones necesarias en el procedimiento.

De la jurisprudencia detallada, se reflejan pronunciamientos que apunta a una mayor actuación de las pruebas dentro del procedimiento de fiscalización -la misma que no se limita a lo presentado por el contribuyente, sino que exige el impulso por parte de la Administración-, para con ello, obtener una mayor claridad de los hechos y alcanzar una correcta motivación del sustento del reparo o rechazo de cualquier medio probatorio.

Lo expuesto refleja que existen resoluciones que se están inclinando por un pronunciamiento sustentado en el principio de verdad material -aunque consideramos que no lo suficiente- lo que indirectamente nos lleva a una mayor cobertura del debido procedimiento administrativo a efectos de encontrar el fin máximo que resulta ser la justicia.

La carga probatoria dinámica

Diversas resoluciones emitidas por el TF han recogido la carga probatoria dinámica; no obstante, observamos que la comentada teoría se aplica en menor medida aún, no pudiendo concluirse que es un criterio uniforme y generalizado en la citada institución. A modo de ejemplo, detallaremos un par de resoluciones que aplican el comentado concepto:

Resolución N.º 09393-1-2018

En este caso, la Administración comunicó al contribuyente el inicio de un procedimiento de fiscalización parcial, a fin de verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias relativas a Retenciones a No Domiciliados en el país por rentas de fuente peruana de enero a diciembre de 2013, y como resultado emitió las resoluciones de determinación por Impuesto a la Renta (retenciones a no domiciliados) por los citados periodos, al reparar la base imponible por regalías consideradas como servicios prestados en el exterior (vinculado a la suscripción de un contrato de franquicia).

La resolución señala que de los escritos y medios probatorios presentados por el contribuyente se tiene que el detalle de los servicios expuestos en sus escritos no resulta suficiente para crear certeza por cuanto solo constituyen un dicho de parte que debe ser respaldado por medios probatorios que lo sustenten. Indica también que el contrato de franquicia presentado, fue analizado, y la documentación en idioma distinto al castellano, no fue merituada por no estar acompañada de traducción; concluyendo por tanto que el contribuyente no cumplió con aportar medios probatorios que acrediten su dicho sobre la naturaleza de los servicios observados.

Añade la resolución que las reglas tradicionales del reparto del esfuerzo probatorio no resultan suficientes al tener dos posturas y afirmaciones disímiles, el contribuyente indica que recibió servicios comerciales prestados íntegramente en el extranjero y la Administración sostiene que los servicios recibidos califican como regalías; por lo que, refiere que para el caso corresponde aplicar la doctrina de la carga probatoria dinámica, verificando que en aplicación del deber de colaboración y ante la situación fáctica de haber sido la usuaria de los servicios observados, el contribuyente se encontraba en la mejor condición para aportar las pruebas que permitan sustentar su

afirmación sobre la naturaleza de los mismos. Lo que no significa que ante el incumplimiento por parte del contribuyente automáticamente se debe tener por cierto lo afirmado por la Administración, ya que ésta mantiene su deber de verificar la ocurrencia del hecho imponible y sus consecuencias en el ámbito tributario. (TF, 2018, Resolución N.º 09393-1-2018).

Resolución N.º 07228-5-2021

En el presente caso, la Administración y el contribuyente tienen posiciones encontradas en relación a la aplicación de la prorrata; mientras la primera indica que no correspondía la aplicación de dicho procedimiento -en tanto se tenía la posibilidad de identificar el destino de las adquisiciones-, el contribuyente afirma que sí era aplicable.

La resolución señala que corresponde aplicar la doctrina de las cargas probatorias dinámicas, verificándose que en aplicación del deber de colaboración y ante la situación fáctica de haber sido la usuaria del crédito fiscal, el contribuyente se encontraba en la mejor condición para aportar las pruebas que permitan sustentar sus afirmaciones sobre la aplicación del procedimiento de prorrata del crédito fiscal.

Añade la citada resolución que, de la revisión de los escritos y medios probatorios presentados por el contribuyente, se tiene que éstos no resultan suficientes para crear certeza respecto de la imposibilidad que tenía de conocer el destino de sus adquisiciones observadas que, a su vez, la habilitaba a aplicar el procedimiento de prorrata del crédito fiscal. Esto último, indica, no quiere decir necesariamente que ante el incumplimiento por parte del contribuyente automáticamente se debe tener por cierto lo afirmado por la Administración, ya que ésta mantiene su deber de verificar la ocurrencia del hecho imponible y sus consecuencias en el ámbito tributario. (TF, 2021, Resolución N.º 07228-5-2021).

Como observamos, existe jurisprudencia a nivel administrativo que justifica el apartamiento de las reglas tradicionales del reparto del esfuerzo probatorio, cuando éstas no permiten una solución eficaz de la controversia. En dicha circunstancia aplican la carga probatoria dinámica según el cual el onus probandi recae sobre quien está en mejores condiciones para producir la prueba. No obstante, principalmente se ha identificado resoluciones en las que se invierte la carga de la prueba hacia el

contribuyente, teniendo como consecuencia que el resultado de la insuficiencia de los medios probatorios (confirman la apelada en el reparo acotado) recae en el administrado.

Esto último le quita sustento a la aplicación de la carga de la prueba dinámica, no resultando equitativo ni justificado que la inversión de la carga únicamente se esté aplicando a una de las partes y que ésta sea la perjudicada por la falta de medios probatorios, el contribuyente. Aunado a ello, queda la duda sobre la utilidad de la aplicación del referido concepto -tal cual se está dando- puesto que el administrado tiene un interés personal y legítimo para aportar todas las pruebas que considere necesarias (reglado en el artículo 173 de la LPAG), en tanto la pondrá en mejor posición frente a la Administración dentro del procedimiento de fiscalización.



CAPITULO III: PRINCIPIOS VINCULADOS CON LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA DENTRO DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN

Los principios que rigen los procedimientos administrativos dejan sentir sus consecuencias en los procedimientos tributarios, entre ellos, la fiscalización. Merece singular atención el principio de oficialidad, verdad material y debido procedimiento, puesto que en aras de la protección de los mismos se logra inclinar la balanza en favor del administrado. Por otro lado, aterrizaremos a un par de principios constitucionales - seguridad jurídica e igualdad- que consideramos relevantes para el presente trabajo, por su vinculación con la valoración de la prueba.

Estudiaremos algunos de los mencionados principios, poniendo especial atención en aquellos que inciden con la admisión y valoración de las pruebas dentro del procedimiento de fiscalización, de tal manera que nos aclaren el panorama a efectos de establecer el alcance de la actuación de las partes en el citado procedimiento.

3.1 El debido proceso y debido procedimiento

El jurista Landa (2002), al citar a varios autores, destaca que la protección del debido proceso se aplica también a los procedimientos administrativos, ya que la administración pública está sujeta tanto a la ley como a la Constitución de manera directa, y no solo de forma indirecta a través de la ley. En este sentido, sostiene que desde una perspectiva constitucionalista, basada en los principios institucionales del derecho se puede argumentar que los procedimientos administrativos deben respetar los derechos fundamentales de los administrados para ser considerados válidos. (pp. 445-461).

Según Gamba Valega (2006), el procedimiento administrativo es una garantía fundamental para los administrados, ya que establece el camino que la Administración debe seguir para emitir actos administrativos legítimos. Según el TC, la Administración Pública tiene la obligación de respetar las garantías mínimas del debido proceso administrativo en todos los procedimientos. En base a la doctrina del TC, se concluye

que una regulación que no proteja adecuadamente estas garantías mínimas puede ser impugnada desde una perspectiva constitucional (pp. 48 - 52).

En nuestra legislación, el debido proceso se configura como un derecho consagrado en la Constitución Política del Estado y enmarca los parámetros que deben guiar los procesos en instancia de los órganos jurisdiccionales, no obstante, el mencionado derecho también es utilizado en los órganos administrativos o llamados cuasi jurisdiccionales, en donde se le denomina debido procedimiento administrativo. Así, el TC ha señalado que el citado derecho “es una garantía que si bien tiene su ámbito natural en sede judicial, también es aplicable en los procedimientos administrativos”⁷.

El principio del debido proceso, consagrado en el artículo 139, numeral 3 de la Constitución Política del Perú, es un derecho fundamental en la función judicial. Según la jurisprudencia del TC, este principio no se restringe solo al ámbito judicial, sino que debe protegerse en todos los procesos o procedimientos que afecten los derechos e intereses de las personas, incluyendo el ámbito administrativo.

Así lo afirma la sentencia del TC recaída en el Expediente N.º 07289-2005-AA/TC (fundamento jurídico 4) al establecer:

La jurisprudencia de este Tribunal ha establecido de manera consolidada que el derecho al debido proceso, reconocido en el artículo 139, inciso 3, de la Constitución, no se limita únicamente al ámbito judicial, sino que se extiende, con las correspondientes exigencias de respeto y protección, a todo órgano, público o privado, que ejerza funciones jurisdiccionales de manera formal o material. En relación a este tema, se ha resaltado la importancia de garantizar el respeto y la protección de este derecho en todos los procesos o procedimientos que involucren los derechos e intereses de las personas, ya sea en el ámbito de personas jurídicas de derecho privado, organismos y tribunales administrativos, el TC, el Jurado Nacional de Elecciones, el Consejo Nacional de la Magistratura, el Congreso de la República, así como en los tribunales arbitrales, etc. (TC, 2005, Expediente N.º 07289-2005-AA/TC).

⁷ Sentencias recaídas en los Expedientes N° 01525-2003-AA/TC, de fecha 15 de julio de 2003 y 2721-2003-AA/TC, de fecha 3 de noviembre de 2003.

Por otro lado, Jiménez Vivas (2008) haciendo referencia al jurista Garrido Falla, destaca que si bien el procedimiento administrativo se caracteriza por tener formalidades que buscan proteger los derechos del individuo, también tiene como objetivo principal asegurar la precisión y eficacia de las resoluciones administrativas (p. 339).

Al respecto, el artículo IV numeral 1.2 de la LPAG, establece que:

Los ciudadanos tienen derechos y garantías inherentes al debido proceso administrativo. Estos derechos incluyen, entre otros, el derecho a recibir notificaciones, acceder al expediente, rebatir los cargos, presentar argumentos y pruebas, solicitar la palabra cuando sea necesario, recibir una decisión motivada por parte de una autoridad competente dentro de un plazo razonable, y tener la posibilidad de impugnar las decisiones que les afecten.

El debido proceso administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo, y solo se aplican las normas del Derecho Procesal que sean compatibles con el régimen administrativo. (Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, Decreto Supremo N.º 004-2019-JUS, 2019, Artículo IV).

De lo expuesto, se colige que el debido proceso es una garantía que resulta totalmente aplicable en los procedimientos administrativos, dentro del cual recibe el nombre de debido procedimiento, el mismo que comprende un haz de derechos como el de aportar pruebas, exponer argumentos, el derecho a ser oído y a obtener una decisión fundada y motivada en derecho.

El TUO de la LPAG recoge los principios administrativos aplicables a los procedimientos tributarios, los cuales deben ser respetados por la Administración para garantizar actos legítimos y proteger los intereses de los administrados. Sin embargo, se observa que estos principios son infringidos en ocasiones al no considerar las pruebas presentadas o al no brindar una adecuada justificación en las resoluciones administrativas conforme a la ley.

3.2 El debido procedimiento administrativo tributario: Derecho a ofrecer y actuar pruebas

Como se mencionó previamente, el numeral 1.2 del artículo IV del TUO de la LPAG establece que el principio fundamental en el procedimiento administrativo es el debido procedimiento. Según este principio, los administrados poseen derechos y garantías inherentes al debido proceso administrativo. La disposición establece que los derechos y garantías incluyen, entre otros, el acceso al expediente, rebatir los cargos, presentar argumentos y alegatos adicionales, ofrecer y presentar pruebas, recibir una decisión fundamentada por una autoridad competente y dentro de un plazo razonable, y el derecho de impugnar las decisiones que les afecten.

Este principio resulta relevante en tanto garantizará y cautelará los intereses de los administrados cuando se encuentren dentro de un procedimiento administrativo, a efectos que se estén facultados para interponer mecanismos de defensa ante cualquier acto de la Administración en la cual se considere que transgrede el debido procedimiento.

Los procedimientos administrativos tributarios, según el artículo 112 del CT, abarcan: fiscalización, cobranza coactiva, contencioso tributario y no contencioso. Estos deben regirse por los principios que guían la actuación de la Administración y el desarrollo del procedimiento.

Dicho esto, es menester indicar que pondremos especial énfasis a la actividad fiscalizadora de la SUNAT, en tanto el presente trabajo se avoca al estudio principalmente del procedimiento de fiscalización de dicho ente; el cual, al condicionar y restringir la esfera de dominio de los administrados, debe ser ponderada atendiendo necesariamente al principio del debido procedimiento administrativo y correlativa garantía del derecho de defensa.

A continuación, desarrollamos los derechos que tiene incidencia directa en el presente trabajo y que dan contenido al principio del debido procedimiento administrativo.

Dentro del marco del Principio del Debido Procedimiento se han establecido diversos derechos y garantías que deben ser rigurosamente respetados durante su desarrollo. Los administrados tienen el derecho de acceder a todas las garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, lo cual incluye, entre otros aspectos, el derecho

a presentar sus argumentos, ofrecer y presentar pruebas, y recibir una decisión fundamentada y justificada en términos legales.

Derecho a ofrecer y actuar pruebas

A nivel doctrinario, en la Tesis de Tunque y Reyes (2017), el profesor Morales delimita el contenido esencial del *derecho a la prueba* según los siguientes componentes:

a) Derecho a ofrecer medios probatorios

Las partes y terceros con legitimidad tienen el derecho de presentar pruebas que consideren relevantes para respaldar sus argumentos en un proceso.

b) Derecho a la admisión de medios probatorios

El derecho a la prueba, aunque fundamental, tiene limitaciones establecidas por los principios procesales que regulan la admisibilidad de la evidencia. El juez no está obligado a aceptar todos los medios probatorios presentados, ya que deben cumplir requisitos como pertinencia, licitud y preclusión. Sin embargo, la decisión de no admitir una prueba debe estar debidamente fundamentada para evitar que sea considerada arbitraria y cause indefensión a la parte afectada.

c) Derecho a que se actúen los medios probatorios.

La presentación y evaluación adecuada de los medios probatorios admitidos durante la audiencia es crucial, ya que cualquier omisión o error puede resultar en la anulación de la sentencia, poniendo en riesgo la defensa de la parte afectada y generando una situación de indefensión.

d) Derecho a que sean debidamente valorados los medios probatorios.

En este punto culminante del derecho a la prueba, el juez, siguiendo el sistema de valoración de la evidencia adoptado por nuestro sistema jurídico procesal, debe analizar de manera crítica los medios probatorios presentados durante el proceso. La apreciación de estos medios probatorios debe ser fundamentada y razonada, permitiendo así justificar la decisión tomada por el juez. (pp. 3-4)

El alcance del derecho de prueba ha sido desarrollado por el TC en el de la sentencia recaída en el Expediente N.º 6712-2005-HC/TC; así ha señalado en su fundamento 15:

El derecho a presentar pruebas busca garantizar el derecho al debido proceso, y con ello se encuentra reconocido constitucionalmente; por lo que, las partes involucradas tienen la garantía de presentar las pruebas que consideren necesarias para respaldar su defensa. (TC, 2005, Expediente N.º 6712-2005-HC/TC).

Mientras que en la sentencia recaída en el Expediente N.º 1014-2007-PHC/TC, en su fundamento 8, indica:

El derecho fundamental a la prueba está protegido constitucionalmente como parte esencial del derecho al debido proceso, según el inciso 3 del artículo 139º de la Constitución. Las partes en el proceso tienen la garantía de presentar los medios de prueba necesarios para respaldar la veracidad de sus argumentos (TC, 2007, Expediente N.º 1014-2007-PHC/TC).

En base a lo expuesto, se puede afirmar que el derecho a la prueba es un derecho fundamental intrínseco al debido procedimiento, el cual abarca el derecho a presentar medios de prueba y a que estos sean evaluados de manera adecuada. En consecuencia, los individuos tienen el derecho de presentar las pruebas que consideren pertinentes para su defensa, siempre y cuando estas sean admitidas y valoradas de manera oportuna.

Respecto a la evaluación de la prueba, el artículo 197 del Código Procesal Civil, mencionado anteriormente, establece que todos los medios de prueba son analizados por el juez de manera conjunta, empleando su apreciación razonada.

Por apreciación razonada de la prueba debe entenderse el sistema de valoración de la prueba conforme a la libre apreciación del juzgador o evaluador, sin que ello suponga un pronunciamiento arbitrario. Devis Echandía (1981), señala al respecto que “la libre apreciación debe ser razonada, crítica, basada en las reglas de la lógica, la experiencia, la psicología, y no arbitraria.” (p. 100)

Conforme a Duran Rojo (2011), “la configuración general del derecho al Debido Procedimiento estaría integrada por: “El derecho a ofrecer y actuar pruebas, que consiste en presentar material probatorio, exigir que la Administración produzca o actúe los

medios probatorios ofrecidos por el administrado en tiempo hábil y contradecir los que fueran ofrecidos por la propia Administración.” (p. 244)

Mientras el TC a través de la sentencia recaída en el Expediente N.º 02126-2013-PA/TC, ha indicado en su fundamento 5:

Que en lo que respecta a la posición *iusfundamental* relativa a que los medios de prueba sean valorados de manera adecuada, el Tribunal ha individualizado en él una doble exigencia: “en primer lugar, la exigencia del Juez de no omitir la valoración de aquellas pruebas que son aportadas por las partes al proceso dentro del marco del respeto a los derechos fundamentales y a lo establecido en las leyes pertinentes; [y] en segundo lugar, la exigencia de que dichas pruebas sean valoradas motivadamente con criterios objetivos y razonables” [STC 4831-2005-PHC/TC Fund. Jur. 8].

En consecuencia, la valoración adecuada de los diversos medios probatorios que se aporten dentro de un procedimiento administrativo (incluido los procedimientos tributarios), supone su análisis en conjunto conforme a una apreciación razonada, crítica y objetiva, no pudiendo omitirse la valoración de ningún medio probatorio aportado con arreglo a lo establecido por las normas pertinentes.

Dentro del procedimiento de fiscalización, este derecho adicionalmente obliga a la SUNAT a que el administrado sea informado oportunamente con los reparos que se le imputan y que se le proporcione un plazo razonable para exponer sus descargos y/o presentar las pruebas que considere necesarias.

Así, es recurrente observar que la SUNAT omite merituar documentación presentada por el administrado, ante lo cual el TF tiene jurisprudencia uniforme en la que se ha establecido que los valores emitidos como consecuencia de un procedimiento de fiscalización, en el cual se ha omitido merituar la documentación probatoria presentada por el contribuyente antes de concluida la fiscalización, acarrea la nulidad de los mismos⁸.

⁸ Resoluciones del TF N.º 01045-1-2012, 08845-2-2014, 01410-4-2013 y 04462-4-2016. Adicionalmente puede verse el punto 2.4 donde se ha desarrollado diversa jurisprudencia vinculada a este tema.

Los procedimientos administrativos, incluyendo el de fiscalización, deben regirse por los principios y derechos que garantizan el debido procedimiento, los cuales incluyen al derecho de ofrecer y actuar pruebas. Estos principios y derechos tienen una aplicabilidad directa y son fundamentales para la actuación de la administración y los administrados.

Mientras los principios establecidos en el Título Preliminar de la LPAG, incluyendo el debido procedimiento, son la base y límite de la actuación de las partes procedimentales y no requieren de regulaciones adicionales o reglamentarias.

Según Morón Urbina (2019), es necesario distinguir entre los principios fundamentales o sustanciales y los principios institucionales. Los primeros se derivan de las bases esenciales del sistema jurídico, tanto de fuentes constitucionales como supranacionales, y tienen un vínculo directo con los sujetos involucrados en el procedimiento. Estos principios no son creados por el legislador de la norma en cuestión, y de hecho, existen y se aplican a la Administración, incluso si no están establecidos explícitamente en este Título Preliminar. Algunos ejemplos de estos principios fundamentales son la legalidad, el debido proceso y la razonabilidad, entre otros.

Los principios institucionales son parte integral del ámbito administrativo, ya que definen el contenido de los actos y procedimientos administrativos. Estos principios incluyen el impulso de oficio, la imparcialidad, la uniformidad, la predictibilidad, la presunción de veracidad y la búsqueda de la verdad material, entre otros (pp. 74 - 75).

No es objeto del presente trabajo desarrollar cada uno de los principios que enmarcan el procedimiento administrativo; no obstante, se ahondará en aquellos que soportan fuertemente la actividad probatoria (impulso de oficio y verdad material), y los que se encuentran vinculados a la hipótesis planteada en el presente trabajo (seguridad jurídica e igualdad).

3.3 Principios de impulso de oficio y verdad material como principios que soportan la actividad de valorar la prueba

Principio de Impulso de Oficio

En las vías procesales rige la máxima según la cual “quien afirma los hechos es quien debe probarlos”. En el ámbito administrativo ello debe interpretarse en línea con el principio de veracidad e impulso de oficio, este último positivizado en el numeral 1.3 del Artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, según el cual “Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias”.

El deber de oficialidad en el procedimiento administrativo se basa en la necesidad de proteger el interés público en todas sus formas. Su objetivo es evitar que el impulso del procedimiento dependa únicamente de los administrados, quienes pueden buscar una resolución rápida o favorable a sus intereses individuales. En cambio, recae sobre la Administración la responsabilidad de impulsar el procedimiento en todos sus aspectos, sin dejarse influir por los intereses particulares de los administrados (Morón Urbina, 2019, p. 91).

El TF en reiterados pronunciamientos, tales como las Resoluciones N.º 01100-8-2014, 04089-8-2015 y 01475-8-2018⁹ ha indicado que la Administración debe tener una posición activa en cuanto a la producción y actuación de pruebas en la línea del principio de impulso de oficio recogido por el Título Preliminar de la LPAG.

Es evidente que dentro del proceso de fiscalización, la SUNAT tiene la obligación de respetar el principio mencionado, actuando de forma diligente para obtener los medios de prueba necesarios que permitan resolver la cuestión en disputa. De acuerdo con este principio, la administración está obligada a llevar a cabo, incluso de oficio y sin necesidad de solicitud por parte de los interesados, todas las actividades de prueba necesarias para recopilar y verificar los datos en base a los cuales se tomará una decisión. En otras palabras, el impulso de oficio implica que la Administración debe realizar la actividad probatoria necesaria para respaldar los actos que emita al finalizar el procedimiento.

Principio de Verdad Material

⁹ Adicionalmente puede verse el punto 2.4 donde se ha desarrollado diversa jurisprudencia vinculada a este tema.

La exigencia de la actuación administrativa con sujeción al principio de verdad material ha sido recogida expresamente en el numeral 1.11 del Artículo IV del Título Preliminar de la LPAG, según el cual “la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados”.

El TC por su parte, ha exigido a las Administraciones el cumplimiento del principio de verdad material dentro de todo procedimiento. Por ejemplo, en la sentencia recaída en el Expediente N.º 00452-2012-PA/TC, concluye que se ha infringido el principio de verdad material en tanto la Administración no requirió ni produjo las pruebas necesarias, señalando en su fundamento 20 que:

En este caso específico, se ha comprobado que la SUNAT, durante los procedimientos administrativos llevados a cabo en relación a la importación de productos de acero por parte de la Sociedad demandante, no solicitó ni presentó las pruebas necesarias y pertinentes para un adecuado esclarecimiento de los hechos y para alcanzar la verdad material (es decir, que los productos importados de acero estaban aleados con boro). Por lo tanto, este Tribunal considera que se ha infringido dicho principio.

Asimismo, en la sentencia recaída en el Expediente N.º 02997-2009-PA/TC, fundamento 15, indica que no se respeta el principio de verdad material, cuando la Administración no verifica plenamente los hechos que sirvieron de motivo a su decisión:

Al emitir la Resolución Directoral Nacional N.º 1011-INC, el Instituto Nacional de Cultura no ha respetado el principio de verdad material, ya que no ha verificado completamente los hechos que fundamentaron su decisión. En el cuarto considerando de la mencionada resolución, se afirma que "los inmuebles de valor histórico, artístico y urbanístico comprendidos entre las cuadras 1 al 10 se encuentran en buen estado de conservación". Sin embargo, en el punto b) de la tercera observación del acta de entrega del bien inmueble, fechada el 31 de octubre de 2004, es decir, veinte meses antes de la emisión de la Resolución Directoral Nacional N.º 1011-INC, se registra que los "muros portantes paralelos a la Av. Arequipa presentan rajaduras debido a asentamientos diferenciales que podrían ocasionar el colapso de la estructura en cualquier momento". Esta

discrepancia pone en evidencia que existe una contradicción entre lo consignado en el acta de entrega mencionada y en el cuarto considerando de la Resolución Directoral Nacional N.º 1011-INC.

Se observa entonces que la Administración tiene un verdadero encargo de probar o deber de investigar. De ello se tiene que “el principio de verdad material consiste en que la Administración en lugar de quedar adscrita a lo que las partes demuestren en el procedimiento, debe buscar aquello que es realmente verdadero, con prescindencia de lo que los interesados hayan alegado o probado” (Leite, 2011.p. 303).

Así, para Morón Urbina (2019), el principio de verdad material busca garantizar que las pruebas presentadas en el procedimiento reflejen de manera precisa cómo ocurrieron los hechos, en contraposición a lo que pueda parecer superficialmente en base a las pruebas presentadas por los administrados. El objetivo es aplicar la solución establecida en la ley. Es responsabilidad de la autoridad evaluar si se cumplen los requisitos fácticos establecidos en las normas para poder aplicar las consecuencias jurídicas correspondientes (p. 117).

En consecuencia, en estricto cumplimiento del principio de verdad material, la Administración no puede dejar de admitir que sus actuaciones deben estar dirigidas por el deber de constatar la realidad (los hechos efectivamente acaecidos), independientemente de la forma en que estos sean presentados por el administrado, lo que lleva implícita la obligación de valorar plenamente las pruebas presentadas por este último y producir las que considere necesarias.

En materia tributaria -específicamente en el procedimiento de fiscalización- el TF en diversa jurisprudencia ha establecido que, en aras de salvaguardar el principio de verdad material, la Administración emita nuevo pronunciamiento en el que se aprecie una valoración conjunta y razonada de todos los medios probatorios y sucedáneos del expediente; para lo cual incluso, en ocasiones ordena volver a valorar las pruebas y efectuarse cruces de información¹⁰.

¹⁰ Resoluciones del TF N.º 02073-3-2003, 05679-3-2019 y 06249-3-2021. En el capítulo precedente, punto 2.4, se han desarrollado un par de resoluciones vinculadas a este tema.

De lo expuesto, podemos afirmar que existe un mandato a que la Administración realice una mayor actuación de las pruebas dentro del procedimiento -de fiscalización-, teniendo un deber de constatar los hechos acontecidos, lo que exige el impulso por parte de la misma de la actividad probatoria, para con ello, obtener una mayor claridad de los hechos y alcanzar la verdad, que le permitirá finalmente realizar una correcta motivación del sustento del reparo o rechazo de cualquier medio probatorio.

3.4 Principio constitucional de seguridad jurídica e igualdad y su vinculación con la valoración de la prueba

Principio de Seguridad Jurídica

Aunque la seguridad jurídica no se encuentra expresamente mencionada en la Constitución Política del Estado, el TC ha reconocido que es un principio inherente al Estado de Derecho y está implícito en la Constitución. (Morón Urbina, 2019, p. 130).

El TC en la sentencia recaída en el Expediente N.º 0016-2002-AI/TC, fundamento 3, señaló que:

El principio de seguridad jurídica es esencial dentro de un Estado Constitucional de Derecho. La predictibilidad de las acciones, especialmente las de las autoridades públicas, ante situaciones previamente establecidas por la ley, garantiza el respeto al ordenamiento jurídico y evita la arbitrariedad. De acuerdo con el TC español, la seguridad jurídica implica "la expectativa razonablemente del ciudadano sobre cómo actuará el poder en aplicación del Derecho" (STCE 36/1991, FJ 5).

Del mismo modo, el referido Tribunal en la sentencia recaída en el Expediente N.º 0001/0003-2003-AI/TC, fundamento 3, Destacó que la seguridad jurídica, siendo un principio consustancial a la Constitución, constituye un valor fundamental en la protección de los derechos y garantías individuales. Este principio se extiende a todo el sistema jurídico, brindando a los individuos una expectativa legítima sobre la actuación de los poderes públicos y la sociedad en general, asegurando que estas acciones se realicen dentro del marco legal y jurídico establecido.

Según el TC, la seguridad jurídica es un principio de naturaleza constitucional que tiene como objetivo brindar a todos los ciudadanos la capacidad de prever o conocer de antemano el procedimiento que seguirá la autoridad pública para aplicar la legislación. De esta manera, el principio de seguridad jurídica actúa como una salvaguarda contra el abuso de poder.

Dentro de la actuación administrativa el principio de predictibilidad se ha recogido como expresión de seguridad jurídica, en el numeral 1.15 del Artículo IV del Título Preliminar de la LPAG:

El principio de predictibilidad o confianza legítima implica que la autoridad administrativa debe proporcionar información precisa y completa a los administrados sobre los procedimientos, incluyendo requisitos, trámites, plazos estimados y posibles resultados. La autoridad debe actuar de acuerdo con las expectativas legítimas generadas por prácticas anteriores, a menos que justifique por escrito cualquier desviación. Además, la autoridad debe actuar dentro del marco legal establecido y no puede cambiar de manera injustificada la interpretación de las normas aplicables.

El principio de predictibilidad resulta de cumplimiento obligatorio para toda Administración, por lo que sus acciones deben ser predecibles. Esto implica que, a partir de señales externas o bases objetivas suficientemente claras establecidas por la autoridad dentro de la ley, los ciudadanos puedan orientar su comportamiento en una dirección específica. Este principio constituye un derecho de todos los ciudadanos, basado en la legítima expectativa razonable de que su conducta, dentro de los límites legales, no será desconocida.

En materia tributaria, observamos que el TF ha aplicado el presente principio cuando de los actos administrativos vertidos se genera una expectativa válida hacia el administrado respecto de un derecho y con posterioridad se le niega el mismo. Por ejemplo, la RTF N.º 00009-3-2019 revoca la apelada que declaró infundado la reclamación contra la resolución de intendencia que declaró improcedente la solicitud de devolución del saldo del Impuesto Temporal a los Activos Netos – ITAN no aplicado del ejercicio 2007, puesto que mediante una Resolución de Intendencia y dos RTFs -emitidas con anterioridad- generaron la expectativa legítima en la recurrente respecto a la existencia del saldo no aplicado del referido tributo y su devolución. Así, concluye que

al no haberse declarado la nulidad ni haberse revocado la citada Resolución de Intendencia que había establecido la existencia de un saldo no aplicado del ITAN del ejercicio 2007, no se encuentra arreglado a ley que con posterioridad al pronunciamiento vertido en aquella, la Administración deniegue la devolución de dicho saldo.

Mientras la RTF N.º 00122-3-2019, también en aplicación del principio de predictibilidad indicó que la actuación de la autoridad administrativa debe ser congruente con los antecedentes administrativos. Así, señala que para el caso evaluado, correspondía que la Administración tuviera en cuenta las resoluciones de determinación correspondientes a los ejercicios 2007, 2008 y 2009 -que contenían el concepto de adición por vacaciones- a fin de emitir pronunciamiento sobre la materia controvertida -deducción por vacaciones mostrado en el ejercicio 2010-, más aún cuando la propia recurrente alegó que se considerase lo determinado en tales valores.

Principio de Igualdad a nivel constitucional

La Constitución Política del Perú establece cinco principios esenciales en materia tributaria: legalidad, reserva de ley, igualdad, no confiscatoriedad de los tributos y respeto de los derechos fundamentales. Además, se reconocen dos principios tributarios implícitos: el deber constitucional de contribuir y la capacidad contributiva.

En el numeral 2 del artículo 2 de la mencionada Carta Magna, se consagra el derecho de toda persona a la igualdad ante la ley, prohibiendo la discriminación por motivo de origen, raza, sexo, idioma, religión, opinión, condición económica o cualquier otra característica (Congreso Constituyente Democrático, Constitución Política del Perú, 1993, Artículo 2).

A nivel doctrinario, Villegas (2016) sostiene que el principio de igualdad implica que las personas con una capacidad contributiva similar deben recibir un trato equitativo. Sin embargo, cuando el legislador establece medidas impositivas para lograr objetivos específicos, puede establecer diferencias siempre y cuando no sean arbitrarias (p. 222).

Mata (2009), por otro lado, desarrolla los tres conceptos de igualdad, afirmando que:

La igualdad, considerada como un valor fundamental, es una meta que busca alcanzar el sistema legal. Como principio, se busca lograr tanto la igualdad formal como la igualdad sustantiva, garantizando que todas las personas sean tratadas por igual ante la ley y en la ley, sin sufrir discriminaciones injustificadas. Como derecho, implica la eliminación de cualquier forma de discriminación. (p.21).

Según Gamba Valega (2020), el principio de igualdad en el ámbito tributario es una exigencia establecida en la Constitución, la cual obliga al legislador a gravar de manera equitativa todas las formas de riqueza que sean similares. En este sentido, sostiene que el principio de igualdad implica que cuando exista una misma capacidad económica, se debe aplicar una tributación igual (p. 252).

También se puede inferir de la sentencia del TC en el caso del Expediente N.º 1279-2002-AA/TC, que los requisitos constitucionales de igualdad se aplican tanto al legislador (igualdad ante la ley) como a los organismos encargados de su aplicación (igualdad en la aplicación de la ley), como la SUNAT, así como a los jueces y tribunales. En este sentido, es posible justificar tratamientos distintos en base a factores objetivos y razonables.

A partir de lo expuesto, podemos afirmar que nuestra Constitución reconoce el principio de igualdad, el cual se entiende como la igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley. No obstante, también permite un trato diferenciado en situaciones similares, siempre y cuando dicho trato no sea arbitrario y esté respaldado por una justificación objetiva y razonable. De esta manera, la igualdad ante la ley se refiere al contenido de la norma, lo que implica que el legislador no puede establecer distinciones artificiales o arbitrarias. Por otro lado, la igualdad en la aplicación de la ley implica que no se debe discriminar al momento de aplicar la norma, garantizando así un trato igualitario.

Es relevante mencionar que según la autora Mata (2009), se establecen dos requisitos conjuntos para considerar constitucional una diferencia de trato en situaciones comparables: a) la razonabilidad de la medida, lo cual implica que la desigualdad debe tener una justificación objetiva y razonable, y b) la proporcionalidad de la medida, lo cual implica que se prohíben aquellos tratos desiguales en los cuales no existe una relación proporcional entre los medios utilizados y el objetivo perseguido (p. 27).

Lo expuesto precedentemente, tiene estrecha vinculación con la propuesta del presente trabajo pues verificamos que la limitación temporal a la presentación de medios probatorios, establecida en el último párrafo del artículo 75 del CT **-la documentación que se presente luego de transcurrido el plazo establecido en el requerimiento emitido según artículo 75, no será merituada en el proceso de fiscalización-** podría encontrarse afectando el principio de igualdad al no tener un sustento objetivo ni razonable para que la citada norma establezca dicha limitación.

El artículo mencionado establece que la SUNAT puede emitir un último requerimiento comunicando sus conclusiones si considera que la complejidad del caso lo justifica. Esta disposición proporciona una justificación razonable y proporcional para tratar de manera diferente a los contribuyentes cuyos casos son más complejos dentro del procedimiento de fiscalización. Sin embargo, no se encuentra una justificación similar para el plazo establecido en el mismo artículo en relación con la presentación de pruebas.

En este punto es válido preguntarse ¿dónde recae el sustento de la referida regla de preclusión?, acaso se encuentra un adecuado fundamento para su regulación en la necesidad de que la Administración tenga mayor celeridad en este tipo de procedimientos, o en la búsqueda de evitar faltas a la buena fe procesal por parte de los administrados; más aún cuando la regla general y aceptada a nivel jurisprudencial del TF, es que el procedimiento de fiscalización culmina con la notificación de la resolución de determinación y es hasta dicha fecha que los contribuyentes pueden presentar pruebas, lo que resulta en una mayor cobertura al derecho de defensa de los mismos.

De lo expuesto, se evidencia una afectación al principio de igualdad ante la ley, puesto que la regulación de la regla de preclusión para la admisibilidad de los medios probatorios establecida en el artículo 75 del CT, no se encuentra debidamente justificada¹¹, el legislador no ha discriminado de forma razonada ni proporcional la diferencia de trato entre aquellos sujetos fiscalizados a quienes se les notifica el requerimiento en virtud del citado artículo y a quienes no. Esto último será ampliamente desarrollado en el capítulo IV.

¹¹ Cabe indicar que en la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 953, de fecha 5 de febrero de 2004, norma que incluye el plazo preclusivo en el artículo 75 del CT, señala que la medida busca evitar que el deudor tributario pretenda dilatar el procedimiento de fiscalización presentando escritos a la Administración, conteniendo nuevas pruebas que deben ser merituidas.

Igualdad de las partes en el procedimiento

Durante la elaboración de su tesis sobre la carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización, Tunque Flores y Reyes Morón (2017) hacen referencia al profesor español Barrero, quien realiza un análisis comparativo entre el proceso judicial y el procedimiento administrativo en relación con la prueba. Como resultado de este análisis, se identifican similitudes y diferencias significativas en la forma en que se maneja la prueba en cada uno de estos ámbitos (pp. 24-25).

Vamos a reseñar únicamente la parte vinculada a la igualdad puesto que resulta pertinente para el presente acápite:

- **“La diferente composición subjetiva de los procesos judiciales y los procedimientos administrativos**

La distinción entre el procedimiento administrativo y el proceso radica en su configuración subjetiva. Mientras que el proceso implica la presencia de dos partes en igualdad de condiciones frente a un tercero imparcial, en el procedimiento administrativo generalmente intervienen el interesado y la Administración. Esta última asume roles tanto de juez como de parte en el proceso, encargándose de gestionar y emitir la resolución correspondiente.

- **Principio de igualdad de partes**

En el procedimiento administrativo, la Administración y el administrado no se encuentran en una posición de igualdad ante el Derecho. El ordenamiento jurídico establece claramente el estatus de cada uno, otorgando generalmente prerrogativas a favor de la Administración. En resumen, en el procedimiento administrativo no existe igualdad entre la Administración y el administrado, lo que sí se encuentra entre las partes de un proceso (Tunque Flores & Reyes Morón pp. 24-25).

De lo expuesto observamos que si bien no existe una igualdad entre las partes dentro del procedimiento administrativo (como sí sucede en un proceso judicial), puesto

que la Administración en este caso, es juez y parte al mismo tiempo; ello, no significa que dicha prerrogativa permita a la Administración desenvolverse dentro del referido procedimiento obviando lo estipulado en el marco normativo o lo establecido en los principios que rigen el mismo, y de esta forma generar mayor desigualdad entre las partes.

La SUNAT desempeña un papel activo en el procedimiento de fiscalización para proteger el interés público al verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y asegurar la recaudación fiscal. Este proceso se basa en el principio de impulso de oficio, lo que permite a la Administración emitir requerimientos adicionales para obtener mayor información incluso después del último requerimiento emitido, según lo establecido en el artículo 75 del CT. La jurisprudencia del TF respalda esta práctica.

La situación antes descrita nos parece atentatoria contra la igualdad procedimental de las partes, observamos como a la SUNAT se le permite solicitar mayor información luego de notificado el requerimiento de conclusión¹², cuando lo que debería ocurrir con posterioridad a este último es el cierre del mismo y la emisión de los valores respectivos¹³. Esta situación consideramos plasma un mayor desequilibrio en el tratamiento de las partes dentro del procedimiento contencioso tributario, que por su propia naturaleza no permite la igualdad entre las mismas; así, en situaciones como las descritas se está permitiendo que la SUNAT aproveche de su estatus para tener un amplio desenvolvimiento en el procedimiento de fiscalización, incluso sobrepasando el orden natural establecido para la utilización de las herramientas dentro del mismo (tipos de requerimientos), siendo que con el administrado resulta todo lo contrario, puesto que con él se es estricto no sólo en su actuar sino en la aplicación e interpretación de las normas a pesar de que éstas podrían afectar los principios que enmarcan los procedimientos

¹² Cabe indicar que en las Resoluciones N.º 07880-4-2021, 03923-4-2019 y 12176-11-2012, el TF ha sostenido que SUNAT puede requerir nueva información o documentación, incluso con posterioridad al cierre del requerimiento emitido en virtud del artículo 75 del CT, en tanto la emisión del referido procedimiento no se encuentra concluido, puesto que esto recién ocurrirá con la notificación de los respectivos valores.

¹³ Se entiende que la emisión y notificación del requerimiento a la luz del artículo 75 del CT, constituye la actuación inmediata anterior a la conclusión del respectivo procedimiento de fiscalización. Esta afirmación ha sido recogida por las resoluciones N.º 02868-5-2018 y 07849-5-2016

administrativos, y que existirían soluciones legalmente válidas que permitirían una mayor protección de los derechos de estos últimos.

Así, consideramos que la interpretación más acorde con los fines del procedimiento de fiscalización, entendida esta como el de llegar a la verdad material respetando los principios del debido procedimiento entre lo que se encuentra, el derecho a la prueba del contribuyente, es que efectivamente se le permita a la SUNAT -de considerarlo necesario- que luego de emitido el requerimiento en virtud del artículo 75 del CT pueda requerir mayor información a la solicitada hasta ese momento; no obstante, también consideramos que en aquellos casos en los que el contribuyente presente medios probatorios con posterioridad al plazo establecido en el mencionado artículo, éste no sea meritado en el procedimiento de fiscalización pero sí sea admitida y valorada en instancia de reclamación, dicha situación resulta más justa y equilibrada para las partes en el procedimiento de fiscalización.



CAPITULO IV: ÚLTIMO REQUERIMIENTO EMITIDO POR SUNAT: PROBLEMÁTICA DE LA ACTUACIÓN PROBATORIA

4.1 Reglas de Preclusión

Dentro del marco normativo vigente en materia tributaria, tenemos que las reglas de preclusión relacionadas a las pruebas tanto en el procedimiento de fiscalización como del contencioso tributario, ambos estrechamente vinculados, se encuentran plasmadas en las siguientes normas:

- Según el artículo 75 del CT, al finalizar la fiscalización, la SUNAT emitirá los valores correspondientes (resolución de determinación, resolución de multa u orden de pago). Antes de ello, puede comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, quienes tendrán un plazo para presentar los descargos fundamentados. A través de esta última comunicación, emitida luego de considerar que la complejidad del caso lo justifica, informa sobre las observaciones e infracciones detectadas.

El citado artículo, también indica que la documentación presentada después del plazo con el que cuentan los contribuyente para presentar sus descargos, no será tomada en cuenta en el proceso de fiscalización¹⁴.

- El plazo para presentar y actuar pruebas es de treinta días hábiles a partir de la presentación del recurso de reclamación o apelación (artículo 125 del CT).
- Si el deudor tributario no presenta o exhibe un documento requerido en fiscalización, se presume que la omisión es por su causa. Sin embargo, puede demostrar lo contrario, pagar o presentar carta fianza por el monto reclamado vinculado con la referida prueba para que esta sea aceptada (artículo 141 del CT).

¹⁴ Antes de esta modificación dada por el Decreto Legislativo N.º 953, el 5 de febrero del 2004, no se estipulaba que la documentación que se presentara luego de transcurrido el plazo otorgado en el requerimiento de conclusiones, no sería merituada en el proceso de fiscalización.

- La documentación requerida y no presentada o exhibida en primera instancia (reclamación), no es admitida como prueba ante el TF (en apelación), salvo que se demuestre que la omisión no fue por culpa del deudor tributario o se cancele o presente carta fianza por el importe vinculado a las referidas pruebas (artículo 148 del CT).

De las citadas normas, podemos extraer las reglas sobre la oportunidad de la prueba en fiscalización, asimismo, colegir que aquellas han recogido también la preclusión en el ámbito de los procedimientos tributarios. Así, tenemos:

- Como regla general, el último momento para presentar la prueba requerida en la fiscalización es antes de la conclusión del mismo, es decir, antes de la notificación de la resolución de determinación.
- Como supuesto específico, dentro de la fiscalización en caso se notifique un requerimiento en virtud del artículo 75 del CT, las pruebas deberán ser presentadas hasta antes de que venza el plazo otorgado en el mencionado requerimiento.
- En ambos supuestos, se aceptará las pruebas presentadas con posterioridad siempre que se demuestre que la omisión ha sido por causa ajena al contribuyente.
- Si las pruebas fueron requeridas en fiscalización o primera instancia, y el contribuyente no las presentó, ya no podrán ser ofrecidas ante la Administración (reclamación) o el TF (apelación), respectivamente, salvo que la omisión haya sido por causa ajena al contribuyente o se pague o afiance la deuda que se pretende desvirtuar con las pruebas.

Es relevante señalar que la preclusión, según Chioventa (1954), implica la pérdida de una facultad procesal debido a que se superó los límites establecidos por la ley para ejercer la misma. Esto puede suscitarse dentro de un juicio o en una etapa específica del mismo. (p. 436).

Couture (1958) define la preclusión como aquella pérdida, extinción o consumación de una facultad procesal (p. 196).

La preclusión impide que se vuelva a ejercer la facultad procesal después de vencidos los plazos para su ejercicio. Tiene estrecha vinculación con el principio de

economía procesal pues busca que el proceso se ejecute forma ágil y simplificada, así, tiene como objetivo evitar que un proceso se alargue de forma irrazonable y con ello, afectar la tutela de los derechos e intereses comprometidos (como se cita en Zapata & Sedano, 2021).

El TC -en el fundamento 20- en la sentencia recaída en el Expediente N.º 00845-2021-PA/TC, haciendo referencia a una resolución que forma parte del proceso, refiere que con relación al principio de preclusión la Casación N.º 2259-2009-LIMA, en su segundo considerando ha establecido lo siguiente: “por el Principio de Preclusión Procesal el proceso se va desarrollando por etapas, de modo que si se supera una etapa o fase procesal, se pasa a la siguiente y no existe posibilidad de retroceder”.

Como puede observarse el principio de preclusión tiene estrecha vinculación con el de economía procesal¹⁵, teniendo aquel, una clara intención de tutelar los derechos involucrados en un tiempo oportuno, de forma tal que se logre una solución a la controversia utilizando los recursos de forma eficiente y razonable. Para ello, normativamente se ha establecido límites temporales con la finalidad de agilizar los procesos, generando la imposibilidad de ejercer una facultad por el sólo hecho del paso del tiempo.

De lo expuesto, verificamos que el procedimiento tributario se encuentra estructurado por diversas fases dentro de los cuales se deben cumplir determinados actos y plazos a efectos de mantener la eficiencia. Las reglas de preclusión forman parte de dicha estructura que, en el caso bajo estudio, consiste en la pérdida de la posibilidad de ofrecer medios probatorios: i) luego de emitido y notificado la resolución de determinación y ii) con posterioridad del plazo establecido en los requerimientos emitidos en virtud del artículo 75 del CT.

Es relevante destacar que, en el ámbito tributario, se asegura plenamente el derecho a presentar pruebas dentro del procedimiento de fiscalización. Durante dicho procedimiento, se otorga al contribuyente un tiempo adecuado para presentar las pruebas

¹⁵ El referido principio, busca la culminación del proceso en un tiempo razonable con la finalidad de tutelar los derechos de forma oportuna.

que respalden las operaciones que están siendo objeto de investigación o cuestionamiento.

Consideramos que la preclusión del derecho a la prueba en materia tributaria, en principio, no infringe al debido procedimiento garantizado constitucionalmente. Ojo, que las restricciones a los medios probatorios tanto en reclamación como en apelación (artículo 141 y 148 del CT), sólo están referidas a aquellos medios probatorios requeridos por la administración que no hubieran sido presentados durante la fiscalización y reclamación, respectivamente. No obstante, la fórmula jurídica establecida en el último párrafo del mencionado artículo 75, estaría afectando al derecho a la prueba de aquellos sujetos fiscalizados a quienes se les emite el requerimiento de conclusiones.

Sabemos que el derecho a la prueba está concentrado en la fiscalización, de tal forma que garantiza la organización del proceso, respeta las funciones de los órganos intervinientes, los principios de seguridad jurídica y celeridad. Sin embargo, se ha observado un trato desigual entre los contribuyentes, lo que puede infringir no sólo el derecho a la prueba sino también a los principios de igualdad y verdad material. Este trabajo aborda una situación que ocurre en la última etapa de la fiscalización, donde se establecen dos situaciones con consecuencias diferentes para los contribuyentes, sin una justificación jurídica razonable¹⁶. Estas situaciones se presentan cuando: i) la Administración valora las pruebas presentadas después de la notificación del cierre del último requerimiento, pero antes de la notificación de la resolución de determinación, y ii) la Administración no valora las pruebas presentadas después de la notificación del cierre del requerimiento emitido según el artículo 75 del CT, pero antes de la notificación de la resolución de determinación.

Como se ha venido mencionando, el procedimiento de fiscalización al enmarcarse dentro del derecho administrativo deberá desarrollarse con el estricto cumplimiento de los principios administrativos generales recogidos en la LPAG, así como los principios constitucionalmente recogidos; por lo que cualquier vulneración a los mismos resultará

¹⁶ Tal como se indicó previamente, la exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 953 justifica la medida adoptada -límite temporal- en el último párrafo del artículo 75 del CT, señalando que busca evitar que el contribuyente pretenda dilatar la fiscalización presentando nuevas pruebas que deben ser meritadas.

cuestionable toda vez que éstos son los pilares que soportan los deberes y derechos de los administrados.

En ese orden de ideas, sabemos que la Administración Pública al momento de resolver las controversias suscitadas con los administrados, deberá ir en búsqueda de la verdad real, la cual no puede encontrarse limitada a una mera verdad documental que se verifique en autos, sino que dicha verdad deberá trascender a esta, lo que significará la obligación de una mayor actuación de elementos probatorios (tales como cruces de información, tomas de manifestaciones, entre otros) que permitan dilucidar el conflicto generado.

De igual manera para el caso objeto de estudios, en donde se está evaluando la correcta actuación durante la fiscalización que realiza la SUNAT, se deberá tener en cuenta que dicho ente recaudador no debe apartarse del principio de verdad material a efectos de otorgarle validez al procedimiento administrativo en mención, siendo que para dicho fin, no debe bastar que el sustento de las acotaciones que efectúe a los contribuyentes se encuentre soportada única y exclusivamente en la falta de información, así como en la limitada documentación que presenten los mismos, sino que, en tanto se tiene la posibilidad de realizar actuaciones adicionales que fundamenten el reparo a la determinación de las obligaciones tributarias, la SUNAT deberá considerarlas para una valoración integral.

En ese sentido, resulta válido preguntarnos si las normas estipuladas en el CT sobre el criterio de preclusión en la presentación de las pruebas dentro de la fiscalización, debe ser de aplicación estricta cuando se verifica, al menos en el caso bajo estudio, que existe una posible afectación al principio de verdad material, de igualdad y al derecho a la prueba; esto último más bien, debería obligarnos a tener una mirada amplia del derecho y buscar la interpretación normativa que prime y prefiera la aplicación de los principios que protegen al administrado, puesto que sería una de las formas de reducir la afectación a los principios y derechos referidos.

4.2 Jurisprudencia del TF y reglas de preclusión

A efectos de tener un alcance sobre la aplicación de las normas relacionadas a la prueba y las reglas de preclusión dentro del procedimiento de fiscalización, evaluaremos

algunas resoluciones del TF, con la finalidad de evidenciar la interpretación pragmática de las normas expuestas por este ente:

Procedimiento de fiscalización - Medios probatorios extemporáneos en el procedimiento de fiscalización

Resolución N.º 09598-2-2017:

Que de acuerdo con el artículo 75 del CT, no correspondía que la documentación presentada fuera del plazo otorgado mediante el requerimiento de conclusiones se analizara en la fiscalización, por lo que se encuentra arreglado a ley que la Administración no hubiese meritado la documentación presentada el 26 de julio de 2016 y, en consecuencia, no resulta atendible lo señalado por la recurrente en sentido contrario.

Resolución N.º 01169-1-2018:

La recurrente sostiene que proporcionó todos los documentos e información solicitados por la Administración antes de la conclusión del proceso de fiscalización. No obstante, tras el análisis efectuado, se determinó que dicha presentación tuvo lugar después de expirado el plazo establecido por la Administración en el requerimiento de conclusiones. En consecuencia, conforme al artículo 75 del CT, la Administración no debió considerar esa documentación, tal como lo efectuó, lo que invalida el argumento planteado por la recurrente.

De las resoluciones expuestas, entre otras¹⁷, resulta claro que el referido Tribunal con mención expresa de las normas aplicables al caso y en virtud de la función de aplicador del derecho, sustentado en el principio de legalidad, señala que los medios probatorios presentados luego de transcurrido el plazo establecido en el requerimiento de conclusiones, pero durante la fiscalización, no serán meritados en dicho procedimiento.

Observamos, que el TF tiene jurisprudencia uniforme al momento de analizar el alcance del plazo establecido en el último párrafo del artículo 75 del citado Código, lo que resulta razonable en tanto se encuentran verificando los hechos a los que el derecho

¹⁷Resoluciones N.º 08319-3-2019 y N.º 08191-3-2021.

les vincula consecuencias jurídicas. Es decir, se encuentran aplicando la normativa vigente a cada caso en concreto, según fórmula legislativamente aprobada.

Ahora bien, el referido límite a la presentación de medios probatorios en etapa de fiscalización se extrapoló al procedimiento contencioso tributario, así, el TF estableció que aquel medio probatorio no presentado dentro del plazo antes indicado, tampoco correspondía ser meritado en etapa de reclamación y apelación si previo no se hubiese cumplido con lo estipulado en el artículo 141 y 148 del CT, respectivamente. Veamos.

Procedimiento contencioso tributario - Medios probatorios extemporáneos en el procedimiento de fiscalización y/o en reclamación

La Resolución N.º 06185-4-2020:

La documentación presentada por el contribuyente el 10 de junio de 2010 no correspondía que fuera meritada en la fiscalización, al haber sido presentada con posterioridad al plazo otorgado por el requerimiento de conclusiones (3 de junio de 2010), esto en aplicación del artículo 75 del CT.

Tampoco correspondía que la documentación acompañada a su recurso de reclamación fuera meritada en dicha instancia, al no haber sido presentada oportunamente ni haber acreditado los supuestos de excepción establecidos en el artículo 141 del CT.

La Resolución N.º 05404-3-2019¹⁸:

El contribuyente cuestiona la aplicación del artículo 141 del CT, pues indica que presentó la documentación durante el procedimiento de fiscalización. El Tribunal indica que ello no lo hizo oportunamente de acuerdo con lo previsto por el artículo 75 del CT y, por tanto, existía limitación para su evaluación, por lo que resulta aplicable dicha norma en etapa de reclamación. Añade que para que la indicada prueba se analice en instancia de reclamación debía acreditarse los supuestos de excepción, lo que no ocurrió en autos.

¹⁸ Similar criterio se ha sostenido en las Resoluciones N.º 10362-8-2019 y N.º 04517-8-2017.

Finalmente, la resolución refiere que no correspondía que la SUNAT evaluara la documentación mencionada en etapa de fiscalización ni de reclamación, encontrándose, por ende, su actuación conforme a ley.

La Resolución N.º 08881-2-2017¹⁹:

Según la Resolución N.º 06904-5-2014, no se admiten en apelación las pruebas solicitadas en fiscalización, pero no presentadas en ese momento. Esto también se aplica a las pruebas presentadas durante la etapa de reclamación, que no serán consideradas debido a que se solicitaron, pero no se presentaron durante la fiscalización, según el artículo 141 del CT. Sin embargo, hay excepciones a esta regla si el deudor tributario demuestra que la omisión no fue su responsabilidad o si se acredita el pago del monto impugnado relacionado con las pruebas no presentadas. Además, no se admiten en la apelación los medios probatorios que no se ofrecieron durante la etapa de reclamación, en el caso de pruebas no requeridas durante la fiscalización o la reclamación.

De la jurisprudencia expuesta, podemos extraer que para el Tribunal el límite temporal establecido en el artículo 75 del CT, no impide que los medios probatorios presentados fuera del mismo sean evaluados en la etapa de reclamación y apelación, siempre que se cumpla con los supuestos de excepción estipulados en el artículo 141 y 148 del citado cuerpo legal, según corresponda.

Asimismo, se verifica que el referido Tribunal al momento de resolver no hace distinción expresa a si los medios probatorios extemporáneos fueron o no requeridos. Por lo que se observa, que la fórmula resolutive utilizada para estos casos es genérica, de tal forma que no resulta claro si para dicho Tribunal la restricción comentada resulta aplicable únicamente para los supuestos en los que se hubieran requerido los medios probatorios explícitamente en el procedimiento de fiscalización, o si también aplica para aquellos casos en los que no se requirió, y que no se ofrecieron en los plazos preclusorios comentados.

¹⁹ Similar criterio se ha sostenido en las Resoluciones N.º 08457-1-2021 y N.º 02468-2-2019.

Lo antes comentado, no se condice plenamente con lo estipulado en el artículo 141 del CT, puesto que la citada norma no admite los medios probatorios siempre y cuando habiendo sido requeridos en el procedimiento de fiscalización, no hubieran sido presentados durante dicho procedimiento. Asimismo, según la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 953, el límite temporal para la admisibilidad de las pruebas establecido en el artículo 75, no implica que dichos documentos no puedan ser presentados en la etapa de reclamación de ser el caso, en tanto la restricción del citado artículo 141 sólo rige para aquella documentación expresamente requerida por la SUNAT en la fiscalización. En ese sentido, podemos concluir que:

- En aquellos casos en los que las pruebas se presenten después del plazo establecido en los requerimientos emitidos en virtud del 75 del CT, pero antes de que se notifique la resolución de determinación, corresponde en realidad a pruebas presentadas dentro de la fiscalización y por tanto que si bien califican como medios probatorios extemporáneos; debería admitirse dicha prueba y meritarse en reclamación sin previo pago o carta fianza.
- Mientras que aquellas pruebas que se presenten en la reclamación, que no hubieran sido requeridas en la etapa de fiscalización, también deberían ser admitidas sin existir límite para su aceptación y valoración, es decir, sin pago previo o carta fianza.

Resulta pertinente indicar que siguiendo la interpretación del Tribunal, detallada en las resoluciones precitadas, se llega al extremo de no valorar los medios probatorios presentados con un día de atraso al plazo otorgado en el último requerimiento emitido a la luz de artículo 75, situación que en pro del principio de verdad material y derecho de prueba, y con la finalidad de disminuir sus efectos negativos para el contribuyente, debería modificarse, es decir, aceptarse las mencionadas pruebas y meritadas en etapa de reclamación, siendo que con dicha interpretación no se estaría violentado norma legal alguna.

En vista de lo expuesto, sería aconsejable que el Tribunal reconsidere la aplicación de las normas de preclusión. Después de realizar un análisis metódico de dichas normas, podría adoptar una interpretación más alineada con el propósito institucional de buscar la

verdad material, sin descuidar la protección constitucional del derecho a presentar pruebas.

4.3 Problemática en la actuación probatoria luego de emitido el último requerimiento en virtud del artículo 75 del CT

Dentro del contexto antes planteado y en el marco del procedimiento de la fiscalización, se verifica que como regla general el administrado puede presentar pruebas hasta antes de la notificación de los valores, es decir, hasta la culminación de la fiscalización. No obstante, si la Administración emite un último requerimiento sustentado en el artículo 75 del CT, las pruebas presentadas luego del plazo otorgado en el referido requerimiento y antes de la notificación de los valores, no serán merituadas dentro del citado procedimiento, y a efectos de ser actuadas en etapa de reclamación se deberá probar que la omisión no fue responsabilidad del contribuyente o acreditar el pago del monto impugnado relacionado con las pruebas no presentadas o presentar carta fianza.

Así, observamos que existen diversas ocasiones en donde luego del plazo otorgado en el requerimiento de conclusiones, los contribuyentes presentan medios probatorios que han sido solicitados o no, previamente. Y ante dicha circunstancia, la Administración soportada en el artículo 75 antes mencionado, considera que no resultan valorables bajo el sustento que se presentaron fuera del plazo legal establecido. Este hecho, generan consecuencias disímiles en el contribuyente al que se le notifica un último requerimiento según el artículo 75, situándolo en un posición de mayor indefensión y afectándole el derecho a la prueba, sin que se verifique un mayor fundamento ni razonabilidad jurídica para dicha situación; máxime si consideramos que el citado requerimiento permite darle la oportunidad al administrado de conocer previamente el resultado de la fiscalización para que presente sus descargos antes de culminar la misma, es decir otorga mayor cobertura a su derecho de defensa y de prueba, situación que resulta mellada con lo estipulado en la última frase del mencionado artículo.

Es del caso comentar, que mediante la Exposición de Motivos del Decreto Legislativo N.º 953, de fecha 5 de febrero de 2004, norma que incluye el plazo preclusivo respecto de las pruebas presentadas luego del tiempo otorgado en el requerimiento emitido según el artículo 75 antes comentado, se señala que la medida tiene por objeto

evitar que el contribuyente presente escritos a la Administración, conteniendo nuevas pruebas que deben ser merituadas, esto con el objeto de dilatar la culminación de la fiscalización. Añade el citado documento, que la propuesta no implica que dicha información no pueda ser presentado en reclamación, en tanto la limitación del artículo 141 del CT sólo rige para aquella documentación expresamente requerida por la SUNAT en la fiscalización.

Observamos que la única razón para incluir dentro del procedimiento de fiscalización la mencionada regla de preclusión es evitar la dilatación de la culminación de la misma, esto es sustentado únicamente en la supuesta mala praxis procedimental del contribuyente, no obstante, tal como se indicó en capítulos previos dicho motivo no resulta ser suficiente para limitar el derecho del administrado a obtener un resultado debidamente motivado, respetando los principios base del procedimiento como el de verdad material, el derecho a la prueba y el principio de igualdad.

Ahora bien, esta situación genera incertidumbre, puesto que en aras del principio de verdad material, el TF ha indicado que la SUNAT debe realizar las actuaciones necesarias para sustentar adecuadamente su reparo, y de la misma manera, refiere expresamente que la fiscalización culmina con la notificación de los valores; sin embargo, dicho criterio varía si dentro del procedimiento se emite el requerimiento de conclusiones, dado que el artículo 75 del CT imposibilita la valoración de los documentos que se presenten luego del plazo otorgado en el referido requerimiento, a pesar de haber sido presentados antes de la notificación de los valores, lo que conllevará a que en dichos supuestos exista una suerte de conclusión anticipada de la fiscalización para el contribuyente, puesto que ya no contará con la posibilidad de accionar su derecho a la prueba, quedándole únicamente la expectativa de la notificación de los valores respectivos para el cierre del procedimiento.

Vemos que el requerimiento de conclusiones, a nivel formal, no difiere en comparación a los otros requerimientos que se dictan durante la fiscalización, en tanto igualmente tendrá que estar emitido bajo los requisitos que establece el reglamento del aludido procedimiento. Por tanto, podemos señalar que un diferencia importante entre ambos requerimientos, es que la primera otorga una oportunidad adicional a los contribuyentes para que puedan presentar los descargos a las observaciones encontradas durante la fiscalización; sin embargo, al haber el legislador incluido el plazo preclusorio

en el artículo 75 antes mencionado, éste se convierte en una fáctica conclusión anticipada a la fiscalización, el cual carece de razonabilidad y fundamentación tanto a nivel del objetivo institucional (búsqueda de la justicia sustentada en la verdad, soportados principalmente en el respecto al derecho de prueba y defensa del contribuyente), así como, a nivel del respeto a los principios de verdad material e igualdad, máxime si como se indica en el propio artículo 75, la emisión de este tipo de requerimientos están pensados para aquellos supuestos donde la complejidad del caso lo amerite, situación que -todo lo contrario a lo que se viene pasando- debería obligarnos a que los administrados tengan mayor cobertura de su derecho a la prueba y de la misma manera, reciban un trato igualitario que el resto de contribuyentes.

De lo hasta aquí expuesto, podemos concluir que la fórmula legislativa regulada en el artículo 75 del CT respecto del plazo preclusorio, no tiene sustento razonable ni proporcional a efectos de obtener el objetivo final de la fiscalización, esto es justicia, puesto que se encuentra afectando principios como la igualdad, verdad material, y el derecho a la prueba, sustentada en la presunción de la mala praxis procesal del contribuyente y en pro de la búsqueda de celeridad en la resolución de los procedimientos.

4.4 Afectación al principio de verdad material, principio de igualdad y el derecho a la prueba, en el plazo preclusorio establecido en el artículo 75 del CT.

Como se ha visto, existe jurisprudencia mediante la cual el TF ha resuelto las controversias suscitadas amparándose no solamente en la aplicación de las normas sustantivas y adjetivas, sino también en los principios del derecho administrativo, tales como, verdad material e impulso de oficio, que permiten ir en la búsqueda de la verdad de los hechos, con el fin de darle solución al conflicto generado entre el contribuyente y la administración.

Por ejemplo, se tienen que en las Resoluciones N.º 03274-7-2018 y 02620-7-2018, el Tribunal bajo el amparo expreso del principio de verdad material, dispuso que la Administración debía agotar las actuaciones necesarias a efectos de dilucidar las observaciones halladas por aquella, por lo que revocó las resoluciones apeladas para dicho fin.

Así también, tenemos que en la Resolución N.º 011375-1-2017, el Tribunal indicó que la Administración en aplicación de los principios de verdad material e impulso de oficio, debía realizar todos los actos necesarios para verificar y evaluar el mérito probatorio de la información presentada por la recurrente, la misma que si bien fue presentada con posterioridad al cierre del último requerimiento emitido durante la fiscalización, no obstante, se realizaron con anterioridad a la notificación de los valores impugnados, esto es, antes de la conclusión de dicho procedimiento.

En relación a esto, se puede observar que el TF permite que la SUNAT, como resultado de la revisión y evaluación de la documentación inserta en la fiscalización, pueda solicitar nueva información o documentación adicional para completar lo requerido durante la fiscalización. Esta posibilidad se extiende incluso después del cierre del requerimiento emitido de acuerdo con el artículo 75 del CT²⁰.

Sobre este último, así el Tribunal no invoque expresamente la aplicación del principio de verdad material e impulso de oficio para sustentar que la Administración podría solicitar nueva documentación o documentación complementaria durante la fiscalización, incluso luego del requerimiento de conclusiones; se aprecia que dicho proceder se condice con lo dispuesto por tales principios administrativos, dado que permite que la Administración vaya en la búsqueda de mayor información para mantener o levantar la observación efectuada, y con ello obtener un resultado más justo y cercano a la verdad.

Considerando el citado razonamiento, para el caso materia de estudio en el presente trabajo, resulta válido afirmar que los medios probatorios insertos por los administrados con posterioridad al vencimiento del último requerimiento emitido, inclusive el emitido según artículo 75 del CT, deberían ser también admitidos para su valoración, ya no en fiscalización pero sí en la etapa de reclamación sin pago previo ni carta fianza, ello, en tanto el límite temporal dispuesto para el presente caso se encuentra válidamente estipulado en una norma legal que no podría ser inaplicar en vía administrativa. Afirmar lo contrario implicaría que se estaría afectando al principio de

²⁰ Resolución N.º 14610-8-2013.

verdad e incluso otorgando un trato desigual a las partes dentro del procedimiento administrativo²¹, violentando igualmente el derecho a la prueba del contribuyente.

Ahora bien, vemos que el TF se encuentra limitado por norma de forma expresa - artículo 75 del CT- para no admitir las pruebas presentadas luego del plazo otorgado en el requerimiento de conclusiones, de tal forma que no serán meritadas en la fiscalización; no obstante, consideramos que dicho Tribunal debe reevaluar la interpretación de las normas preclusorias e interpretarlas de manera más acorde con los mandatos constitucionales, a fin de evitar las transgresiones que se viene dando al principio de verdad material y al derecho de prueba; para ello mediante un acuerdo de sala plena, se puede establecer que en virtud del artículo 141 del CT, se permita que las pruebas incorporadas luego del plazo del requerimiento de conclusiones sean incorporadas como pruebas válidas para la etapa de reclamación, de tal forma que:

- En aquellos casos en los que las pruebas se presenten después del plazo establecido en los requerimientos emitidos en virtud del 75 del CT, pero antes de que se notifique la resolución de determinación, corresponden en realidad a pruebas presentadas dentro de la fiscalización y que si bien califican como medios probatorios extemporáneos deben admitirse y meritarse en reclamación sin previo pago o carta fianza.
- Mientras que aquellas pruebas que se presenten en la reclamación, que no hubieran sido requeridas en fiscalización, también deberían ser admitidas sin existir límite para su aceptación y valoración, es decir, sin pago previo o carta fianza.

²¹ Tal como se indicó en el punto 3.4, está la situación resulta atentatoria contra la igualdad procedimental de las partes, observamos como a la SUNAT se le permite solicitar mayor información luego de notificado el requerimiento de conclusión, cuando lo que debería ocurrir -bajo nuestro criterio- con posterioridad a este último es el cierre del mismo y la emisión de los valores respectivos; por lo que, lo correcto sería -a efectos de evitar un mayor desequilibrio en el tratamiento de las partes dentro del procedimiento contencioso tributario- que se respete la naturaleza de los requerimientos y luego de emitido el requerimiento de conclusiones se proceda a la finalización de la fiscalización, debiendo permitirle al administrado presentar pruebas hasta antes de la notificación de los valores. Consideramos que de esta forma existirá una mayor equidad entre las partes en las distintas etapas del procedimiento tributario (fiscalización, reclamación y apelación), de ser el caso.

Por otro lado, como se viene señalando el artículo 75 del CT al establecer un plazo límite para la presentación de los medios probatorios, genera una transgresión del principio de verdad material e igualdad, esto último dado que algunos administrados tendrá mayor cobertura de su derecho de prueba que otros (aquellos a quienes se les notificó el requerimiento de conclusiones). Esta situación exige un delicado y exhaustivo análisis de cada caso en concreto, con la finalidad de buscar una interpretación normativa que evite conflictos con los principios aplicables al procedimiento de fiscalización.

Por tal motivo, si bien ante el vencimiento del plazo otorgado en el último requerimiento emitido en fiscalización o el requerimiento que se emite según artículo 75 del CT, el administrado presenta medios probatorios adicionales; lo correcto es que éstos sean valorados por el ente recaudador, respetando de tal forma la organización y funciones de los órganos intervinientes en los procedimientos tributarios, considerándose además que aún no ha finalizado la fiscalización, por cuanto no se han notificado los valores respectivos. De esta manera se evitaría la transgresión de los principios ya mencionados.

Tal como se indicó en el acápite 3.4 nuestra Constitución reconoce el principio de igualdad, entendida esta como la igualdad ante la ley y en la aplicación de la ley. Se ha expuesto, que el tema en análisis genera una diferencia en el trato entre los contribuyentes a quienes se les notifica el requerimiento de conclusiones y aquellos que no, por el plazo perentorio establecido en el artículo 75 del CT, verificándose una afectación al principio de igualdad pues la fórmula legislativa para establecer el citado plazo, únicamente se sustenta en evitar que el contribuyente dilate la conclusión del procedimiento administrativo presentando nuevas pruebas que deban meritarse²².

Como se indicó en el referido acápite 3.4, se permite el trato dispar frente a dos situaciones similares, siempre que la misma no sea arbitraria y cuente con una justificación razonable y proporcional. Para la problemática planteada en el presente trabajo, verificamos que no existe una igualdad en la ley, es decir, el contenido de la norma se encuentra formulada de tal manera que existe una diferenciación arbitraria para aquellos contribuyentes que, habiendo sido notificados con el requerimiento de

²² Ver exposición de motivos del Decreto Legislativo N.º 953.

conclusiones, no se les admite las pruebas presentadas con posterioridad al plazo otorgado según el artículo 75 del CT pero antes de la notificación de los valores.

El mencionado artículo señala que la SUNAT puede informar sus conclusiones por última vez mediante requerimiento de conclusiones, siempre y cuando considere que la complejidad del caso lo amerite. De esta fórmula legal verificamos que existe una justificación razonable y proporcional a la regla establecida para dar un trato diferente dentro del procedimiento de fiscalización, a aquellos contribuyentes cuyas fiscalizaciones a juicio de la SUNAT resultan complejas; sin embargo, no se observa similar justificación para el plazo establecido en el mismo artículo respecto de la presentación de los medios probatorios en dichas situaciones, resultando dicha limitación temporal atentatoria contra el principio de igualdad.

Así, se evidencia una afectación al principio de igualdad, en tanto el legislador no ha discriminado de forma razonada ni proporcional, la regulación de la regla de preclusión en relación a la admisibilidad de los medios probatorios establecida en el artículo 75 antes indicado, permitiendo que se presenten las siguientes situaciones:

- Aquellos contribuyentes cuyas fiscalizaciones no cuenten con mayor complejidad, tendrán mayor cobertura de su derecho de prueba pues podrán presentar cualquier medio probatorio hasta antes de la notificación de los valores. De la misma manera, el principio constitucional de verdad material se encontrará más asegurada pues existirá mayor actuación de medios probatorios dentro de dicha fiscalización, y con ello, mayor eficiencia del aparato jurídico institucional denominado procedimiento de fiscalización, puesto que teniendo una mayor actividad probatoria se favorecerá en la búsqueda de la verdad.
- Aquellos contribuyentes cuya fiscalización tengan una mayor complejidad y se les notifique el requerimiento de conclusiones, las pruebas que presenten después del plazo establecido en el requerimiento emitido según el artículo 75 del CT, pero antes de que se notifique los valores, corresponderán a pruebas presentadas extemporáneamente y por tanto no admisibles en el referido procedimiento. Como se ha venido indicando, esta medida no resulta razonable ni proporcionada entre el medio y la

finalidad buscada. Tenemos que se afecta el derecho a la igualdad, limitándose en estos supuestos el derecho a la prueba de los contribuyentes, únicamente con el fin de evitar supuestos actos de mala fe procedimental que conllevarían a culminar en un tiempo mayor la fiscalización, para lo cual se limita la actuación del contribuyente y se aleja de un mayor acercamiento a la verdad; evidenciando con este sustento, que las razones que justifican la legislación comentada no son proporcionales a la medida tomada.

Finalmente, corresponde indicar que el sustento de la limitación de algún derecho o principio constitucional, no puede encontrarse en la necesidad de que la Administración tenga mayor celeridad en la culminación de este tipo de procedimientos, puesto que ante la evaluación y ponderación de los derechos y principios afectados en las situaciones antes descritas, se demuestra que debe preferirse la mayor cobertura de los derechos y principio del contribuyente que es, a quien están evaluando y podrían afectar su patrimonio; por lo que, consideramos oportuno replantear y modificar el límite temporal establecido en el artículo 75 del CT.

CONCLUSIONES

- La fiscalización se enmarca dentro del derecho administrativo, por lo tanto, deberá desarrollarse con estricto cumplimiento de los principios recogidos en la LPAG, así como, los principios que tienen rango constitucional y como tal forman parte del ordenamiento jurídico, como el principio a la igualdad.
- De las normas que regulan la fiscalización, se extraen dos reglas a efectos de merituar las pruebas: i) Regla general, refiere que toda documentación que ingresa hasta antes de la fecha de notificación de los valores respectivos será merituada dentro del el citado procedimiento, y ii) Regla especial, toda documentación presentada hasta la fecha otorgada por la SUNAT en el último requerimiento emitido según artículo 75 del CT (requerimiento de conclusiones), será valorada en el referido procedimiento.
- Aquella prueba que no se encuentre en alguno de los supuestos indicados en el punto previo, no será merituada dentro de la fiscalización, teniendo el contribuyente como alternativa para que dicha información sea admitida en etapa del procedimiento contencioso tributario: el sustentar que la omisión no fue su responsabilidad, cancelar el monto impugnado de las pruebas presentadas o presentar carta fianza según lo estipulado en el artículo 141 y 148 del CT.
- El artículo 141 del CT, establece que no se admiten los medios probatorios siempre y cuando habiendo sido requeridos en fiscalización, no hubieran sido presentados durante dicho procedimiento; por lo que: i) en aquellos casos en los que las pruebas se presenten después del plazo establecido en los requerimientos emitidos según artículo 75 del CT pero antes de que se notifiquen los valores, corresponde en realidad a pruebas presentadas dentro de la fiscalización y por tanto si bien califican como medios probatorios extemporáneos se deben admitir dichas prueba y valorarse en reclamación sin previo pago o carta fianza; y, ii) aquellas pruebas que se presenten en reclamación, no requeridas en fiscalización, también deberían ser admitidas sin existir límite para su aceptación y valoración, es decir, sin pago previo o carta fianza.
- El plazo preclusorio dispuesto en el último párrafo del artículo 75 del CT permite dos situaciones con consecuencias diferentes para los sujetos fiscalizados,

posicionando a uno de ellos en mayor indefensión que el otro sin mayor fundamento ni razonabilidad jurídica para ello, esto ocurre cuanto: i) la SUNAT valora la prueba presentada luego de la notificación del cierre del último requerimiento y antes de la notificación de los valores, y ii) la SUNAT no valora la prueba presentada luego del plazo establecido en el requerimiento emitido según el artículo 75 del CT pero antes de la notificación de los valores. Así, se da un tratamiento disímil entre los contribuyentes a quienes se les emite el requerimiento de conclusiones y a quienes no, que trae como consecuencia transgresiones al principio de igualdad, verdad material y al derecho a la prueba dentro de la fiscalización, para los primeros.

- El plazo preclusorio en el artículo 75, se convierte en una fáctica conclusión anticipada al procedimiento de fiscalización para el contribuyente, el cual carece de razonabilidad y fundamentación tanto a nivel del objetivo institucional (búsqueda de la justicia sustentada en la verdad, soportados principalmente en el respecto al derecho de prueba y defensa del contribuyente), así como, a nivel del respeto al principio de verdad material, máxime si como se indica en el propio artículo 75, la emisión de este tipo de requerimientos están pensados para aquellos supuestos donde la complejidad del caso lo amerite, situación que debería obligar a una mayor cobertura del derecho de prueba a efectos de llegar a la verdad material.
- En tanto el legislador no ha discriminado de forma razonada ni proporcional, la regulación de la regla de preclusión en relación a la admisibilidad de los medios probatorios dispuesta en el artículo 75 del CT, dicha norma permite que se presenten las siguientes situaciones que afectan al principio de igualdad:
 - Aquellos contribuyentes cuyas fiscalizaciones no cuenten con mayor complejidad, tendrán mayor cobertura de su derecho de prueba pues podrán presentar cualquier medio probatorio hasta antes de la notificación de los valores. De la misma manera, el principio constitucional de verdad material se encontrará más asegurada pues existirá mayor actuación de medios probatorios dentro de la fiscalización, y con ello, mayor eficiencia del aparato jurídico institucional denominado procedimiento de fiscalización, puesto que una mayor actividad probatoria favorecerá en la búsqueda de la verdad.

- Aquellos contribuyentes cuya fiscalización tengan una mayor complejidad y que se les notifique el requerimiento de conclusiones, las pruebas que presenten después del plazo establecido en los requerimientos emitidos según el artículo 75 del CT, pero antes de que se notifique los valores, corresponden a pruebas presentadas extemporáneamente y por tanto no son admisibles en el procedimiento de fiscalización. Medida que no resulta razonable ni proporcionada entre el medio y la finalidad buscada, puesto que se limita el derecho a la prueba de los contribuyentes y afecta el principio de verdad material, únicamente con el fin de evitar supuestos actos de mala fe procedimental que conllevarían a culminar en un tiempo mayor el procedimiento de fiscalización; evidenciando con este sustento, que las razones que justifican la legislación comentada no son proporcionales a la medida tomada.
- Lo descrito en el punto previo, genera una diferencia en el trato entre los contribuyentes a quienes se les notifica el requerimiento de conclusiones y aquellos que no, verificándose una afectación al principio de igualdad (igualdad en la ley) pues lo dispuesto en la citada norma permite el trato dispar frente a dos situaciones similares, sin una justificación razonable y proporcional. Así, observamos que el contenido de la norma se encuentra formulada de tal manera que existe una diferenciación arbitraria para aquellos contribuyentes que, habiendo sido notificados con el requerimiento de conclusiones, no se les admite las pruebas presentadas con posterioridad al plazo otorgado según el artículo 75 del CT pero antes de la notificación de los valores.
- La fórmula legislativa establecida en el artículo 75 del CT respecto del plazo preclusorio, no tiene sustento razonable ni proporcional a efectos de obtener el objetivo final de la fiscalización, que es la de obtener justicia; puesto que se encuentra afectando principios como la igualdad, verdad material, y el derecho a la prueba, sustentada en la presunción de la mala praxis procesal de contribuyente y en pro de la búsqueda de celeridad en la resolución de los procedimientos.

RECOMENDACIONES

- Recoger mediante Jurisprudencia de Observancia Obligatoria del TF, el siguiente criterio:

En virtud del artículo 141 del CT se permite que las pruebas presentadas luego del plazo del requerimiento de conclusiones, sean incorporadas como pruebas válidas para la etapa de reclamación, de forma que:

- En aquellos casos en los que las pruebas se presenten después del plazo establecido en los requerimientos emitidos según el artículo 75 del CT, pero antes de que se notifique los valores respectivos, corresponden en realidad a pruebas presentadas dentro de la fiscalización y que si bien califican como medios probatorios extemporáneos deben admitirse y meritarse en reclamación sin previo pago o carta fianza.
 - Mientras que aquellas pruebas que se presenten en la reclamación, que no hubieran sido requeridas en fiscalización, también deberán ser admitidas sin existir límite para su aceptación y valoración, es decir, sin pago previo o carta fianza.
- Modificar el último párrafo del artículo 75 del Texto Único Ordenado del CT, aprobado mediante Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, cuyo texto sería el siguiente:

“Artículo 75.- RESULTADOS DE LA FISCALIZACIÓN O VERIFICACIÓN

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

No obstante, previamente a la emisión de las resoluciones referidas en el párrafo anterior, la Administración Tributaria podrá comunicar sus conclusiones a los contribuyentes, indicándoles expresamente las observaciones formuladas y, cuando

corresponda, las infracciones que se les imputan, siempre que a su juicio la complejidad del caso tratado lo justifique.

En estos casos, dentro del plazo que la Administración Tributaria establezca en dicha comunicación, el que no podrá ser menor a tres (3) días hábiles; el contribuyente o responsable podrá presentar por escrito sus observaciones a los cargos formulados, debidamente sustentadas, a efecto que la Administración Tributaria las considere, de ser el caso.”.



REFERENCIAS

- Chau Quispe, L., & Villanueva Gutiérrez, W. (2009). El Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT. *Revista Foro Jurídico*, 7. 239-247. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18478>.
- Chiovenda, G. (1936). Instituciones de Derecho Procesal Civil. Traducción de Gómez Orbaneja. *Revista de Derecho Privado*.
- Congreso Constituyente Democrático. (1993). Constitución Política del Perú de 1993. Diario Oficial El Peruano del 29 de diciembre de 1993. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H682678>
- Corte Suprema de Justicia de la República Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente. (2015). Casación 17677-2015-Lima. (2018, 6 de agosto). <https://www.pj.gob.pe/wps/wcm/connect/6b0aae804a93ad458b4acbd1306a5ccd/Ponencia+VM+TDP.CAS.+17677-2015.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=6b0aae804a93ad458b4acbd1306a5ccd>
- Corte Suprema de Justicia de la República, Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente. (2016). Casación 9261-2016-Lima (2017, 4 de julio).
- Corte Suprema de Justicia de la República, Tercera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria. (2016). Casación 3956-2016-Lima (2018, 27 junio). <https://static.legis.pe/wp-content/uploads/2019/12/Casaci%C3%B3n-3956-2016-Lima-LP.pdf>
- Couture, E. (1958). *Fundamentos de Derecho Procesal Civil*. Editorial Depalma.
- Devis Echandía, H. (1981). *Teoría General de la Prueba Judicial* (t. 1). https://www.corteidh.or.cr/tablas/13421_ti.pdf
- Devis Echandía, H. (2012). *Teoría General de la Prueba Judicial* (t. 1, 6.^a ed.). Editorial Temis & Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas.
- Duran Rojo, L. A. (2007). Los deberes de colaboración tributaria - Un enfoque constitucional. *Revista Vectigalia*, 7. 1-30. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/wp-content/uploads/sites/107/2007/07/DEBERES-DE-COLABORACION-TRIBUTARIA-VECTIGALIA.pdf>
- Durán Rojo, L.A., & Mejía Acosta, M. (2011). La Aplicación Conjunta del CT y la LPAG en los Procedimientos Tributarios. Particular Referencia a la Motivación del Acto Administrativo de Naturaleza Tributaria. *Derecho & Sociedad*, 36. 235-246.

- Gamba Valega, C. (2006). El Debido Procedimiento Administrativo en el Ámbito Tributario. Especial referencia al procedimiento de fiscalización y al procedimiento contencioso – tributario. *Revista Derecho & Sociedad*, 27. 48-61.
- Gamba Valega, C. (2020). *Algunos aspectos constitucionales sobre el régimen de precios de transferencia*. 229-261. https://ifaperu.org/wp-content/uploads/2020/07/1640_08_gamba.pdf
- García De Enterría, E., & Fernández, T.-R. (2006). *Curso de Derecho Administrativo* (t. 1.). Palestra-THEMIS.
- Garret Vargas, J. A. (2015). *La prescripción tributaria como límite temporal a la facultad de fiscalización*. [Tesis de magister, Universidad de Lima]. Repositorio institucional de la Universidad de Lima. https://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12724/9485/Garret_Vargas_Juan.pdf?sequence=1&isAllowed=y
- Guzmán Napurí, C. (2007). *El procedimiento administrativo, régimen jurídico y procedimientos especiales*. ARA Editores.
- Hernández Valle, R. (2006). *Derechos fundamentales y jurisdicción constitucional*. Jurista Editores.
- Jiménez Vivas, J. (2008). El procedimiento administrativo como derecho y como deber. *Revista Gaceta Constitucional*, 10, 337 - 345. <https://javierjimenezperu.files.wordpress.com/2011/10/08-proced-adm-derecho-y-deber.pdf>
- Landa Arroyo, C. L. (2002). El derecho fundamental al debido proceso y a la tutela jurisdiccional. *Revista Pensamiento Constitucional*, 8, 445-461. [https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/C0C8578C81370C4005257BA600724852/\\$FILE/con_art12.pdf](https://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/C0C8578C81370C4005257BA600724852/$FILE/con_art12.pdf)
- Leite Vieira, M. L. (2011). *Los principios orientadores del proceso administrativo-tributario*. Derecho Tributario: tópicos contemporáneos. Traducción de Juan Carlos Panes Solórzano. Editorial, Grijley.
- Mata Sierra, M. (2009). *El principio de igualdad tributaria*. Editorial, Aranzadi.
- Matos Vicuña, D. J., & Robles Ramirez, V. J. (2021). *El Artículo 75 del CT como espacio de defensa de los contribuyentes*. *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, 70, 683-708.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2013). Decreto Supremo 085-2007-EF, Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT. Diario Oficial El Peruano del 29 de junio de 2007. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H945376>

- Ministerio de Economía y Finanzas. (2013). Decreto Supremo 133-2013-EF, CT. Diario Oficial El Peruano del 22 de junio de 2013. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H682696>
- Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. (1993). Resolución Ministerial 010-93-JUS, Código Procesal Civil. Diario Oficial El Peruano del 22 de abril de 1993. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H682685>
- Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. (2019). Decreto Supremo 004-2019-JUS, TULO de la Ley del Procedimiento Administrativo General. Diario Oficial El Peruano del 25 de enero de 2019. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1226958>
- Ministerio de Justicia y Derechos Humanos. (2019). Decreto Supremo 011-2019-JUS, TULO de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo. Diario Oficial El Peruano del 04 de mayo de 2019. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H1234787>
- Mondragón, M. F. (2021). *¿Puede el formalismo acabar con las garantías procesales? La defensa eficaz vs. el principio de preclusión en la etapa intermedia*. Enfoque y Derecho. https://www.enfoquederecho.com/2021/04/12/puede-el-formalismo-acabar-con-las-garantias-procesales-la-defensa-eficaz-vs-el-principio-de-preclusion-en-la-etapa-intermedia/#_ftn5
- Morón Urbina, J. C. (2019). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General* (t. 2). Gaceta Jurídica.
- Orrego Acuña, J. A. (2019). *Teoría de la Prueba*. 1-32. <https://www.juanandresorrego.cl/apuntes/teor%C3%ADa-de-la-prueba/>
- Poder Ejecutivo. (2004). Decreto Legislativo 953, Por el cual modifican artículos del Texto Único Ordenado del CT aprobado por Decreto Supremo N.º 135-99-EF y modificatorias. Diario Oficial El Peruano del 05 de febrero de 2004. <https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/detallenorma/H858825>
- TC. (2003). Expediente 0001/0003-2003-AI/TC. (2003, 04 de julio). <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00001-2003-AI%2000003-2003-AI.pdf>
- TC. (2003). Expediente 0016-2002-AI/TC. (2003, 30 de abril). <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.pdf>
- TC. (2003). Expediente 0016-2002-AI/TC. (2003, 30 de abril). <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/00016-2002-AI.pdf>
- TC. (2003). Expediente 01525-2003-AA/TC. (2003, 15 de julio). <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/01525-2003-AA.pdf>
- TC. (2003). Expediente 02721-2003-AA/TC. (2003, 03 de noviembre). <https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2003/02721-2003-AA.html>
- TC. (2003). Expediente 1279-2002-AA/TC. (2003, 18 de diciembre).

- TC. (2005). Expediente 04289-2004-AA/TC. (2005, 17 de febrero).
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2005/04289-2004-AA.pdf>
- TC. (2005). Expediente 6712-2005-HC/TC. (2005, 17 de octubre).
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/06712-2005-HC.pdf>
- TC. (2006). Expediente 07289-2005-AA/TC. (2006, 3 de mayo).
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2006/07289-2005-AA.pdf>
- TC. (2007). Expediente 1014-2007-PHC/TC. (2007, 05 de abril).
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2007/01014-2007-HC.html>
- TC. (2008). Expediente 00081-2008-PA/TC. (2008, 7 de octubre).
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2008/00081-2008-AA%20Resolucion.pdf>
- TC. (2009). Expediente 02997-2009-PA/TC. (2009, 21 de agosto).
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2009/02997-2009-AA.pdf>
- TC. (2012). Expediente 00452-2012-PA/TC. (2012, 18 de julio).
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2012/00452-2012-AA.html>
- TC. (2012). Expediente 03891-2011-AA/TC. (2012, 16 de enero).
<https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2012/03891-2011-AA.html>
- TC. (2014). Expediente 02126-2013-PA/TC. (2014, 21 de enero).
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2014/02126-2013-AA%20Resolucion.html>
- TC. (2021). Expediente 00845-2021-PA/TC. (2021, 17 de agosto).
<https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2021/00845-2021-AA.pdf>
- TF. (2002). Resolución 01083-3-2002. (2002, 27 de febrero).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2002/3/2002_3_01083.pdf
- TF. (2003). Resolución 00211-5-2003. (2003, 17 de enero).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/5/2003_5_00211.pdf
- TF. (2003). Resolución 02073-3-2003. (2003, 22 de abril).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/3/2003_3_02073.pdf
- TF. (2004). Resolución 01877-4-2004. (2004, 26 de marzo).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/4/2004_4_01877.pdf
- TF. (2004). Resolución 08605-2-2004. (2004, 05 de noviembre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2004/2/2004_2_08605.pdf

- TF. (2005). Resolución 01420-2-2005. (2005, 04 de marzo).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/2/2005_2_01420.pdf
- TF. (2005). Resolución 05535-2-2005. (2005, 08 de setiembre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2005/2/2005_2_05535.pdf
- TF. (2006). Resolución 01343-1-2006. (2006, 14 de marzo).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2006/1/2006_1_01343.pdf
- TF. (2008). Resolución 10907-5-2008. (2008, 11 de setiembre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2008/5/2008_5_10907.pdf
- TF. (2009). Resolución 00397-2-2009. (2009, 14 de enero).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/2/2009_2_00397.pdf
- TF. (2012). Resolución 01045-1-2012. (2012, 20 de enero).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/1/2012_1_01045.pdf
- TF. (2012). Resolución 12176-11-2012. (2012, 24 de julio).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2012/11/2012_11_12176.pdf
- TF. (2013). Resolución 01410-4-2013. (2013, 22 de enero).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/4/2013_4_01410.pdf
- TF. (2013). Resolución 14610-8-2013. (2013, 18 de setiembre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2013/8/2013_8_14610.pdf
- TF. (2014). Resolución 01100-8-2014. (2014, 22 de enero).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/8/2014_8_01100.pdf
- TF. (2014). Resolución 08845-2-2014. (2014, 23 de julio).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2014/2/2014_2_08845.pdf
- TF. (2015). Resolución 01889-8-2015. (2015, 20 de febrero).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/8/2015_8_01889.pdf

- TF. (2015). Resolución 04089-8-2015. (2015, 22 de abril).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/8/2015_8_04089.pdf
- TF. (2015). Resolución 05849-1-2015. (2015, 16 de junio).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2015/1/2015_1_05849.pdf
- TF. (2016). Resolución 01918-Q-2016. (2016, 02 de junio).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/Q/2016_Q_01918.pdf
- TF. (2016). Resolución 04462-4-2016. (2016, 11 de mayo).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/4/2016_4_04462.pdf
- TF. (2016). Resolución 07849-5-2016. (2016, 19 de agosto).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/5/2016_5_07849.pdf
- TF. (2016). Resolución 08657-8-2016. (2016, 14 de setiembre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/8/2016_8_08657.pdf
- TF. (2016). Resolución 12003-8-2016. (2016, 26 de diciembre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2016/8/2016_8_12003.pdf
- TF. (2017). Resolución 011375-1-2017. (2017, 21 de diciembre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/1/2017_1_11375.pdf
- TF. (2017). Resolución 01465-8-2017. (2017, 17 de febrero).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/8/2017_8_01465.pdf
- TF. (2017). Resolución 04517-8-2017. (2017, 25 de mayo).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/8/2017_8_04517.pdf
- TF. (2017). Resolución 05374-1-2017. (2017, 23 de junio).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/1/2017_1_05374.pdf
- TF. (2017). Resolución 05720-5-2017. (2017, 05 de julio).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/5/2017_5_05720.pdf

- TF. (2017). Resolución 08881-2-2017. (2017, 05 de octubre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/2/2017_2_08881.pdf
- TF. (2017). Resolución 09598-2-2017. (2017, 27 de octubre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/2/2017_2_09598.pdf
- TF. (2017). Resolución 10413-4-2017. (2017, 24 de noviembre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/4/2017_4_10413.pdf
- TF. (2017). Resolución 11473-1-2017. (2017, 26 de diciembre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/1/2017_1_11473.pdf
- TF. (2018). Resolución 00283-4-2018. (2018, 12 de enero).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/4/2018_4_00283.pdf
- TF. (2018). Resolución 01169-1-2018. (2018, 14 de febrero).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/1/2018_1_01169.pdf
- TF. (2018). Resolución 02620-7-2018. (2018, 06 de abril).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/7/2018_7_02620.pdf
- TF. (2018). Resolución 02868-5-2018. (2018, 17 de abril).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/5/2018_5_02868.pdf
- TF. (2018). Resolución 03274-7-2018. (2018, 26 de abril).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/7/2018_7_03274.pdf
- TF. (2018). Resolución 09393-1-2018. (2018, 23 de noviembre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/1/2018_1_09393.pdf
- TF. (2018). Resolución 10112-11-2018. (2018, 07 de diciembre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/11/2018_11_10112.pdf
- TF. (2018). Resolución. 01475-8-2018. (2018, 22 de febrero).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2018/8/2018_8_01475.pdf

- TF. (2019). Resolución 00009-3-2019. (2019, 02 de enero).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/3/2019_3_00009.pdf
- TF. (2019). Resolución 00122-3-2019. (2019, 08 de enero).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/3/2019_3_00122.pdf
- TF. (2019). Resolución 02468-2-2019. (2019, 14 de marzo).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/2/2019_2_02468.pdf
- TF. (2019). Resolución 03923-4-2019. (2019, 25 de abril).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/4/2019_4_03923.pdf
- TF. (2019). Resolución 04499-1-2019. (2019, 15 de mayo).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/1/2019_1_04499.pdf
- TF. (2019). Resolución 05404-3-2019. (2019, 14 de junio).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/4/2020_4_06185.pdf
- TF. (2019). Resolución 05404-3-2019. (2019, 25 de mayo).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2017/8/2017_8_04517.pdf
- TF. (2019). Resolución 05679-3-2019. (2019, 21 de junio).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/3/2019_3_05679.pdf
- TF. (2019). Resolución 08319-3-2019. (2019, 17 de setiembre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/3/2019_3_08319.pdf
- TF. (2019). Resolución 10362-8-2019. (2019, 13 de noviembre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/8/2019_8_10362.pdf
- TF. (2019). Resolución 11023-4-2019. (2019, 28 de noviembre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2019/4/2019_4_11023.pdf
- TF. (2020). Resolución 01981-4-2020. (2020, 21 de febrero).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/4/2020_4_01981.pdf

- TF. (2020). Resolución 03995-1-2020. (2020, 17 de agosto).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/1/2020_1_03995.pdf
- TF. (2020). Resolución 05110-3-2020. (2020, 24 de setiembre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/3/2020_3_05110.pdf
- TF. (2020). Resolución 06185-4-2020. (2020, 27 de octubre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2020/4/2020_4_06185.pdf
- TF. (2021). Resolución 00048-Q-2021. (2021, 11 de enero).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/Q/2021_Q_00048.pdf
- TF. (2021). Resolución 01402-3-2021. (2021, 12 de febrero).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/3/2021_3_01402.pdf
- TF. (2021). Resolución 01607-Q-2021. (2021, 04 de agosto).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/Q/2021_Q_01607.pdf
- TF. (2021). Resolución 06249-3-2021. (2021, 16 de julio).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/3/2021_3_06249.pdf
- TF. (2021). Resolución 07228-5-2021. (2021, 18 de agosto).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/5/2021_5_07228.pdf
- TF. (2021). Resolución 07880-4-2021. (2021, 10 de setiembre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/4/2021_4_07880.pdf
- TF. (2021). Resolución 08191-3-2021. (2021, 17 de setiembre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/3/2021_3_08191.pdf
- TF. (2021). Resolución 08457-1-2021. (2021, 24 de setiembre).
http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2021/1/2021_1_08457.pdf
- Tunque Flores O., & Reyes Morón A. D. (2017). *La carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización: necesidad de su regulación* [Tesis de magister, Universidad de Lima]. Repositorio institucional de la Universidad de Lima.
https://repositorio.ulima.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12724/9486/Tunque_Flores_Olinda.pdf?sequence=3&isAllowed=y

Villegas, H. B. (2016). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario* (10.^a ed.). Editorial, Astrea.

Zegarra Vilchez, J. C. (s.f). *Apuntes para la elaboración de un concepto de fiscalización tributaria en el Perú*. Ponencia Individual presentada en las VIII Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal (IFA) Grupo Peruano. 7-8.

<https://www.zyaabogados.com/administrador/assets/uploads/files/7905a-Apuntes-para-la-elaboracion-de-un-concepto-de-fiscalizacion-tributaria-en-el-Peru.pdf>



PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN: APUNTES SOBRE LA VALORACIÓN DE LA PRUEBA EN EL MARCO DEL ÚLTIMO REQUERIMIENTO EMITIDO POR SUNAT EN VIRTUD DEL ARTÍCULO 75 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

INFORME DE ORIGINALIDAD

15%

INDICE DE SIMILITUD

16%

FUENTES DE INTERNET

3%

PUBLICACIONES

5%

TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

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

12%

★ idoc.pub

Fuente de Internet

Excluir citas

Activo

Excluir coincidencias < 30 words

Excluir bibliografía

Activo