

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL Y LEGAL DEL DERECHO A PROBAR EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

José Jorge Nava Tolentino (*) Abogado de la Universidad de Lima. Magister en Derecho Tributario por la Pontificia Universidad Católica del Perú, con Diplomado Internacional en Derecho Tributario y Tributación Fiscal, Diplomado Internacional en Derecho Administrativo y Procedimiento Administrativo, Post Grado en Derecho Procesal Constitucional. Docente y expositor en eventos nacionales e internacionales. Coautor de libros tributarios y autor de diversos artículos en revistas especializadas en materia tributaria. <https://orcid.org/0009-0001-5353-8758>

RESUMEN

El presente artículo desarrolla el derecho a probar, analizado desde la perspectiva constitucional y de derechos humanos, para luego examinar la normatividad peruana en el ámbito judicial, administrativo y en el tributario; así como en el derecho comparado; revisando los alcances de diversa jurisprudencia de la Corte Suprema, vinculada al tema y principios que alimentan su significado y correcta aplicación.

ABSTRACT

This article develops the right to prove, analyzed from the constitutional and human rights perspective, and then examines Peruvian regulations in the judicial, administrative and, therefore, tax spheres; as well as in comparative law; reviewing the scope of various jurisprudence of the Supreme Court, linked to the topic and principles that feed its meaning and correct application.

PALABRAS CLAVE: Derecho a probar, jurisdicción plena, verdad material, fehaciente, debido proceso, tutela procesal efectiva, informalismo, casación.

KEYWORDS: Right to prove, full jurisdiction, material truth, reliable, due process, effective procedural protection, informality, cassation.

1. Introducción

Un Estado de derecho tiene en sus elementos, la libertad, la igualdad y el control constitucional, siendo este último elemento el que garantiza que una sociedad se desarrolle de manera plena en el ejercicio de los derechos fundamentales, y donde la Constitución Política, como norma principista de todo Estado, sea respetada, incluso en escenarios de controversias que lleguen a instancias judiciales o constitucionales y es que la controversia es parte de la dualidad de la vida y es donde la interpretación jurídica y los principios juegan el importante rol de clarificar el escenario y tener como norte a la carta magna.

Dentro de este contexto, analizar la institución jurídica de “la prueba”, nos transporta a diversos escenarios, no solo de carácter procesal, sino además a su contraparte sustantiva y la constitucional, que corresponde abordarlas para entenderla dentro de un todo integrado y poder focalizarla en el derecho tributario, y en ello poder determinar su adecuado ejercicio de lado del administrado y de su necesidad para resolver controversias de manera adecuada del lado de la autoridad competente. Para ello se hará todo un viaje por la normatividad y jurisprudencia que nos proporcionen los conceptos necesarios, que permita resolver todas las interrogantes jurídicas que surjan.

2. El Debido Proceso y Tutela Procesal Efectiva

El debido proceso, es un derecho fundamental, que lo contienen instrumentos del derecho internacional como la Declaración Universal de los Derechos Humanos, norma que desarrolla en los artículos 8° al 10°, derechos estrictamente relacionados al debido proceso y la tutela procesal efectiva, como el derecho de interponer recursos ante los tribunales, la no detención arbitraria y a ser oído ante un tribunal, los cuales llevan inmerso el derecho de defensa y en él, el derecho a probar. En el mismo sentido, el artículo 8° de la Convención Americana de los Derechos Humanos, al regular las garantías judiciales, indica que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial. Indicar que, tanto la Convención Americana como la Declaración Universal de los derechos humanos han sido incorporados en el derecho interno peruano²². Así, la norma internacional, contiene elementos del debido proceso que han sido incorporados en la Constitución Política peruana, otorgándoles el carácter de derechos fundamentales.

¿Cómo debemos entender el Debido Proceso? En primer lugar, como un derecho fundamental y que todo derecho sustantivo se desarrolla en el derecho adjetivo o procesal, por lo que se debe demandar en un escenario de jurisdicción que garantice un fallo o resolución idónea, justa, y donde el derecho a probar y la prueba juega un rol protagónico.

El Tribunal Constitucional, tiene diversos fallos, como el Expediente N° 02322-2021-PA/TC LIMA, el cual afirma que de conformidad con el artículo 139.3° de la Constitución peruana, toda persona tiene derecho a la observancia del debido proceso en cualquier tipo de procedimiento en el que se diluciden sus derechos, se solucione un conflicto jurídico o se aclare una incertidumbre jurídica. Es decir, la carta magna peruana le otorga al debido proceso la categoría de derecho fundamental, conforme se desprende la lectura de sus artículos 2° y 3°. El Tribunal, agrega en el fallo, que el debido proceso garantiza el respeto de los derechos y garantías mínimas con que debe contar todo justiciable para que una causa pueda tramitarse y resolverse con justicia para lo cual refiere al Expediente N° 07289-2005-PA/TC, fundamento 3).

Respecto a los alcances del debido proceso, es decir si es solo aplicable jurisdiccional o también está nivel administrativo, se advierte que este derecho fundamental, se ha manifestado a nivel Resolutivo del máximo interprete constitucional y también se ha incorporado ello a nivel normativo. Así, se puede referir al Expediente N° 04010-2023-PA/TC indicando que es reiterada la posición del Tribunal Constitucional, en el sentido de sostener que el derecho al debido proceso, que recoge el artículo 139, inciso 3, de la Constitución, es un derecho cuyo ámbito de irradiación no se limita únicamente al campo judicial en sentido estricto, sino que también se proyecta sobre procesos de toda índole en donde se encuentren en controversia los derechos e intereses de las personas, sean estas naturales o jurídicas (...).

En el ámbito normativo, se puede verificar que en la Ley N° 27444, dentro de los principios regulados y aplicables a todo procedimiento administrativo, y que regula su título preliminar, se encuentra el Principio del debido procedimiento, que en esencia es el “debido proceso”, y en su regulación, se indica dentro de los derechos contenidos, el derecho a ser notificado; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una

22 Aprobada en Perú mediante Decreto Ley N° 22231 Y por Resolución Legislativa N.o 13282, de 1959, se aprobó la Declaración Universal de los Derechos Humanos.

decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten. En el ámbito judicial, el Código Procesal Civil, si bien lo refiere a lo largo de su regulación, no lo define o indica sus elementos.

Por su lado, el Tribunal Constitucional en el Exp. N.º 01137-2017-PA/TC, indica que el derecho a probar es uno de los componentes elementales del derecho a la tutela procesal efectiva, y haciendo referencia a un fallo anterior en el Expediente 010-2002-AI/TC, indica que constituye un elemento implícito de tal derecho; y precisa que la tutela procesal efectiva está consagrada en la Constitución y en el Código Procesal Constitucional, y su salvaguardia está relacionada con la necesidad de que, en cualquier proceso que se lleve a cabo, los actos que lo conforman, se realicen dentro de los cauces de la formalidad y de la consistencia, propias de la administración de justicia.

El órgano colegiado indica que, se debe buscar que los justiciables no sean sometidos a instancias vinculadas con la arbitrariedad o los caprichos de quien debe resolver el caso, por lo que el derecho a la tutela procesal efectiva se configura, como una concretización transversal del resguardo de todo derecho fundamental sometido a un ámbito litigioso. Agrega también que, una de las garantías que asiste a las partes del proceso es la de presentar los medios probatorios necesarios que posibiliten crear la convicción en el juzgador de que sus argumentos son los correctos. Y en ello que, si no se autoriza la presentación oportuna de pruebas a los justiciables, se hace la interrogante ¿se podrá considerar amparada la tutela procesal efectiva? Todo hace indicar que ello sería imposible.

El Tribunal Constitucional, agrega que solo con los medios probatorios necesarios, el juzgador podrá sentenciar adecuadamente. Por ello, la ligazón entre prueba y tutela procesal efectiva es ineluctable. Este aspecto es trascendental, porque determina desde una interpretación constitucional y que ordena el Código Procesal constitucional²³ en sus normas VI y VII de su Título preliminar resulta ser una condición sine qua non, para que los derechos puedan ser ejercidos y amparados, y a su vez, la autoridad competente pueda resolver con razonabilidad, objetividad, equidad, justicia; lejos de resultados o fallos supeditados a la libre voluntad.

De lo expresado, se puede indicar, que el debido proceso y la tutela procesal efectiva son derechos fundamentales, regulado a nivel constitucional, a nivel de tratados internacionales, del cual el Perú es parte, y a su vez, y también a nivel legal en la ley N° 27444, el Código Procesal Constitucional²⁴ y referido a lo largo del Código Procesal Civil; siendo el derecho a probar uno de sus elementos, sin el cual no podría ejercerse y no habría un escenario de Estado de Derecho.

A continuación, resulta importante ver el desarrollo de la prueba y el derecho a probar en el ordenamiento peruano.

3. La prueba y el Derecho a probar en el Código Procesal Constitucional, Código Procesal Civil, Ley General del Procedimiento Administrativo y Código Tributario

Analizado el escenario constitucional y lo gravitante de la prueba y el derecho a probar, dentro del debido proceso y el acceso a la tutela procesal efectiva, corresponde hacer un recorrido en la normatividad peruana, la cual desarrolla aquello que propone la Constitución como norma principista en todo Estado de derecho.

En principio, referir al Código Procesal Constitucional, que es una ley orgánica, a decir del artículo 200° de la Constitución Política del Perú, que determina que una ley orgánica regula el ejercicio de la acción de amparo, habeas corpus, acción de cumplimiento, habeas data, acción de inconstitucionalidad, y la acción popular y los efectos de la declaración de inconstitucionalidad o ilegalidad de las normas. Siendo dicha norma procesal, la que viabiliza el ejercicio y la defensa de los derechos fundamentales.

La ley orgánica, en el tratamiento de los medios probatorios, determina la oportunidad de su presentación en la demanda y la contestación, y siendo procedentes aquellos que no requieren actuación, lo que no impide la realización

23 Al respecto el Artículo VI. Precedente vinculante Las sentencias del Tribunal Constitucional que adquieren la autoridad de cosa juzgada constituyen precedente vinculante cuando así lo exprese la sentencia, precisando el extremo de su efecto normativo, formulando la regla jurídica en la que consiste el precedente (...) y en el Artículo VII, cuando afirma en su párrafo final que Los jueces interpretan y aplican las leyes o toda norma con rango de ley y los reglamentos según los preceptos y principios constitucionales conforme a la interpretación que resulte de las resoluciones del Tribunal Constitucional.

24 Ello, en el artículo 9° de la norma, cuando al regula el amparo, indicando que procede respecto de resoluciones judiciales firmes dictadas con manifiesto agravio a la tutela procesal efectiva, que comprende el acceso a la justicia y el debido proceso.

de la actuación de las pruebas que el juez considere indispensables, sin que ello afecte la duración del proceso. Esto por el carácter de urgente de este tipo de procesos.

Buscando, los fines del proceso y de los medios probatorios, prescribe que el juez puede ordenar a petición de parte la exhibición de los documentos que se hallen en poder de dependencias estatales, y determina la valoración de los medios probatorios de manera conjunta al momento de emitir sentencia.

La norma procesal constitucional, privilegia su finalidad determinando diversos momentos en su presentación, incluso ante el Tribunal Constitucional, lo cual es posible en agravio cuando la pretensión no ha sido amparada en sus dos instancias, para lo cual hace referencia a los medios probatorios que “acreditan hechos trascendentes” para el proceso, los cuales se puedan admitir, incluso si la prueba se conoce o se produce con posterioridad a la demanda antes de la audiencia única, y también si la prueba es posterior a la audiencia única, la parte puede hacerla valer en segunda instancia o, de ser el caso, ante el Tribunal Constitucional.

Por su lado, el Código Procesal Civil, norma madre en materia procesal con cerca de 900 artículos, en su primera disposición complementaria y final determina su supletoriedad respecto de los demás ordenamientos procesales, siempre que sean compatibles con su naturaleza; lo cual denota su permanente y vigilante participación cuando estamos frente a un procedimiento administrativo y en ellos, el tributario. Desde el primer artículo, de su título preliminar, establece que toda persona tiene derecho al acceso a la tutela jurisdiccional efectiva para el ejercicio o defensa de sus derechos o intereses, con sujeción a un debido proceso. Es decir, desde el marco de las reglas y principios de los procesos resalta dichos derechos fundamentales, más aún, su mismo título preliminar (norma III) prescribe que el Juez debe atender a que la finalidad concreta del proceso es resolver un conflicto de intereses o eliminar una incertidumbre, ambas con relevancia jurídica, haciendo efectivos los derechos; lo cual resulta claro que es posible solo si el derecho a probar se manifiesta, puede ser ejercido y meritudo por la autoridad competente.

Es así, que en el desarrollo de los medios probatorios, en el artículo 188°, determina que su finalidad es acreditar los hechos expuestos por las partes, producir certeza en el Juez respecto de los puntos controvertidos y fundamentar sus decisiones. En otras palabras, un rol totalmente protagónico, que permite el desarrollo y resolución final de un proceso contencioso, en este caso, en la vía jurisdiccional.

Resaltar, que no se trata de actuar o alegar medios probatorios, sino que estos deben ser idóneos como afirma su articulado, a fin de lograr la acreditación de los hechos, y dentro de los medios probatorios, están: la declaración de parte; de testigos; los documentos; la pericia; y la inspección judicial, permitiendo los medios probatorios atípicos, es decir aquellos no previstos y que están constituidos por auxilios técnicos o científicos que permitan lograr la finalidad de los medios probatorios.

La norma procesal, en busca de cumplir el objetivo de la acreditación de los hechos, regula las pruebas de oficio, cuando los medios probatorios ofrecidos por las partes sean insuficientes para formar convicción del juez, y es así que tiene la facultad de ordenar la actuación de medios probatorios adicionales y pertinentes que considere necesarios para formar convicción y resolver la controversia, siempre que la fuente de prueba haya sido citada por las partes en el proceso. Nuevamente la norma madre, en materia procesal, privilegia los fines del proceso, en el que los medios probatorios son parte de su estructura y con ello el debido proceso y acceso a la tutela procesal efectiva sea posible.

En la parte administrativa, la Ley del Procedimiento Administrativo General, N° 27444, contiene la norma IV de su Título preliminar, con el principio del debido procedimiento, ya referido, y que en realidad debería denominarse “debido proceso”, también contiene en su desarrollo normativo, la actuación probatoria en el artículo 174.1°, es decir, cuando la administración no tenga por ciertos los hechos alegados por los administrados o la naturaleza del procedimiento lo exija y la norma procesal diferencia entre los medios que realmente son necesarios para resolver la controversia, ya que puede incluso rechazar motivadamente los medios de prueba, cuando no guarden relación con el fondo del asunto, sean improcedentes o innecesarios. La norma procesal hace denotar la importancia de los medios probatorios, pero solo aquellos que son pertinentes y dentro de ellos, están todos, a saber: los documentos, informes y dictámenes, audiencia a los administrados, interrogar testigos y peritos, o recabar de los mismos declaraciones por escrito, y practicar inspecciones oculares.

La norma procesal administrativa, en el artículo 191°, al tratar el proyecto de resolución, considera el análisis de la prueba instruida, lo cual permitirá que la motivación, otro elemento del debido proceso, desarrolle lo pertinente para resolver la incertidumbre jurídica o conflicto entre las partes.

En el ámbito tributario, ámbito que debe considerar lo antes mencionado, desde una interpretación sistemática, y de aplicación supletoria, salvo exista la dualidad del control difuso que solo es posible a nivel jurisdiccional, a decir del

artículo 138° de la Constitución Política del Perú. En ese orden de ideas, la norma tributaria, no regula los fines de los medios probatorios, ni principios relacionados a ello, por lo que la supletoriedad resulta perfectamente posible.

En el caso del Código Tributario, se regulan los medios probatorios posibles de ser actuados, utilizando la frase “los únicos”. No obstante, al leer la norma se advierte como medios probatorios a los documentos, la pericia, la inspección del órgano encargado de resolver, y a continuación indica que dichos medios son valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria. Es decir, su listado contiene esencialmente, los mismos medios probatorios que establece el Código Procesal Civil y la ley N° 27444, la concordancia prolija de las normas, permite afirmar que el Código Tributario contiene y permita la actuación de los medios probatorios que esencialmente son los mismos que, los que contienen las normas madres en materia administrativa y judicial.

Así también, la norma tributaria, buscando la finalidad del proceso y los medios probatorios, de manera similar al Código Procesal Civil, regula las pruebas de oficio, determinando que para mejor resolver el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver.

En esta parte, indicar que la normatividad peruana, privilegia la finalidad del proceso y el que se puedan ejercer los derechos fundamentales, y para ello, resulta de suma importancia “el derecho a probar”, sea de parte o de oficio y siempre que sean necesarios y pertinentes, que permita a la autoridad competente resolver y fundamentar su decisión y no quede supeditado a su plena voluntad.

Es integrador, realizar un breve viaje por el derecho comparado y en ello, si lo que proponen los tratados internacionales se han desarrollado en sus normas internas.

3.1. La prueba en el derecho comparado

Resulta oportuno este tránsito por el derecho comparado y en su regulación advertir el tratamiento de los medios probatorios. En tal sentido, al revisar la Ley General de España, en el artículo 108° se hace referencia al valor probatorio, y como se contrastan las pruebas entre contribuyente y terceros, cuando indica que los datos incluidos en declaraciones o contestaciones a requerimientos, en cumplimiento de la obligación de suministro de información que vayan a ser utilizados en la regularización de la situación tributaria de otros obligados, se presumen ciertos, pero que deberán ser contrastados de acuerdo con lo dispuesto en su normativa. Determina que cuando el obligado tributario alegue la inexactitud o falsedad de los mismos, podrá exigirse al declarante que ratifique y aporte prueba de los datos relativos a terceros incluidos en las declaraciones presentadas.

Respecto a su tramitación, su artículo 236°, denotan la importancia del derecho a probar de los interesados que han comparecido en la reclamación, al determinarse que el Tribunal, completado el expediente, lo pondrá de manifiesto a los interesados que hubieran comparecido en la reclamación y no hubieran presentado alegaciones en la interposición o las hubiesen formulado pero con la solicitud expresa de este trámite, por plazo común de un mes en el que deberán presentar escrito de alegaciones con aportación de las pruebas oportunas.

Así también, cuando regula la forma de ejercer los alegatos y medios probatorios, en caso sea electrónica y se dé una deficiencia técnica imputable a la Administración Tributaria que imposibilite su trámite, y para evitar perjuicios al interesado, puede conceder nuevo plazo, prorrogar el anteriormente concedido o autorizar que se realice por otros medios; lo cual privilegia el derecho de defensa y de probar.

Por otro lado, en su denominado recurso de alzada ordinario, contra resoluciones de primera instancia, en el artículo 241, establece que cuando el recurrente hubiera estado personado en el procedimiento en primera instancia, el escrito de interposición deberá contener las alegaciones y adjuntará las pruebas oportunas, resultandos admisibles únicamente las pruebas que no hayan podido aportarse en primera instancia.

Es decir, establece el derecho a probar y aportar medios probatorios que no pudieron ser presentados en primera instancia; no distingue la generación de la imposibilidad y privilegia el fin del proceso.

En el caso chileno, su norma tributaria establece en el artículo 21° el derecho a probar de los contribuyentes con los documentos, libros de contabilidad u otros medios que la ley chilena establezca, y en cuanto sean necesarios u obligatorios para él, la verdad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto. La norma continúa e indica que su administración tributaria no podrá prescindir de las declaraciones y antecedentes presentados o producidos por el contribuyente y liquidar otro

impuesto que el que de ellos resulte, a menos que esas declaraciones, documentos, libros o antecedentes no sean fidedignos.

Así también, indica que su ente tributario practicará las liquidaciones o reliquidaciones que procedan, tasando la base imponible con los antecedentes que obren en su poder y que para obtener que se anule o modifique la liquidación o reliquidación, el contribuyente deberá desvirtuar con pruebas

Respecto a la oportunidad y valoración probatoria, la norma chilena en su artículo 156°, indica que se examinará si el recurso de impugnación ha sido interpuesta en tiempo y si tiene fundamentos suficientes para acogerla a tramitación, estableciendo que si su presentación ha sido extemporánea o adolece de manifiesta falta de fundamento, la declarará inadmisibles por resolución fundada.

Indica que, acogida a tramitación, y existiendo hechos sustanciales y pertinentes controvertidos, se abrirá un término probatorio de diez días en el cual las partes deberán rendir todas sus pruebas y donde el Tribunal apreciará la prueba rendida, finalmente indica que si fuere necesario alegar nuevos antecedentes al proceso para una mejor resolución del asunto, el Juez Tributario y Aduanero podrá, de oficio, decretar las diligencias probatorias que estime pertinentes, para lo cual dispondrá del plazo de diez días a contar del vencimiento del término probatorio y expirado el plazo especial se dictará sentencia, donde el fallo contendrá todas las providencias que el Tribunal juzgue necesarias para restablecer el imperio del derecho y asegurar la debida protección del solicitante, sin perjuicio de los demás derechos que pueda hacer valer ante la autoridad o los tribunales correspondientes y contra la sentencia procederá el recurso de apelación. Como se puede ver, la norma chilena privilegia los fines del proceso y motivación de los fallos, cuando determina búsqueda de una mejor resolución, siendo que la autoridad de oficio puede determinar las diligencias probatorias que estime pertinentes.

En la legislación Argentina, su norma tributaria, establece en el artículo 71°, al regular* la impugnación, para que formule por escrito el descargo y se ofrezca todas las pruebas que hagan a su derecho; así también su artículo 83, sustituido en 1999 por la ley 25.239 regula un aspecto muy similar al artículo 147° del Perú, cuando establece que en su impugnación, denominada demanda contenciosa por repetición de tributos, el actor no podrá fundar sus pretensiones en hechos no alegados en la instancia administrativa; y por otro lado indica la norma argentina que tampoco se puede ofrecer prueba que no hubiera sido ofrecida en dicha instancia, con excepción de los hechos nuevos y de la prueba sobre los mismos. Es decir, limita el medio probatorio a hechos nuevos y no permite que se pueda presentar aquello que no se presentó o pudo presentarse en la etapa previa. No obstante, considerando esta restricción, el artículo 86° al referir la existencia de una violación manifiesta de las formas legales en el procedimiento ante el su Tribunal Fiscal, puede en atención a la naturaleza de la causa, juzgar y la apertura a prueba en instancia y que al resolver podrá tener por válidas las conclusiones del sobre los hechos probados, o podrá apartarse de ellas y disponer la producción de pruebas cuando, a su criterio, las constancias de autos autoricen a suponer error en la apreciación que hace la sentencia de los hechos. En otras palabras, el error o violación manifiesta apertura la etapa probatoria para resolver, no obstante, no se privilegia el derecho a probar, sin dicha circunstancia.

En el caso de Ecuador, la regulación es bastante garantista y enfocada a la finalidad del proceso, conforme lo ya analizado, ello por cuanto en su artículo 119° de su Código Tributario, determina que *la reclamación se adjuntarán las pruebas de que se disponga o se solicitará la concesión de un plazo para el efecto. Es decir, contiene una norma flexible donde se privilegia el derecho a probar. Así también, su artículo 128° indica que en el procedimiento administrativo son admisibles todos los medios de prueba que la ley establece, excepto la confesión de funcionarios y empleados públicos, la redacción es bastante garantista similar a la ley 27444 peruana, no obstante, en el caso de la prueba testimonial esta sólo se admitirá cuando por la naturaleza del asunto no pudiere acreditarse de otro modo, hechos que influyen en la determinación de la obligación tributaria.

Respecto al plazo, la norma ecuatoriana nuevamente es flexible y amplia, ello por cuanto su artículo 129°, establece que se concede el plazo probatorio cuando lo solicite el reclamante o interesado, o cuando sea necesario para el esclarecimiento de los hechos materia del reclamo y que será fijado de acuerdo a la importancia o complejidad de esos hechos, pero en ningún caso excederá de treinta días. Como se puede observar, la norma no se sujeta a reglas estrictas de plazos, sino al propósito de esclarecer hechos lo cual permitirá un aco resolutivo lejos de libre voluntad.

En este interesante recorrido normativo de algunos países, se puede verificar que las legislaciones siguen el enfoque y norte de las normas internacionales de derecho humanos, que reflejan el debido proceso y el acceso a la tutela procesal efectiva, en las que se puede indicar que se privilegia los fines del proceso y el derecho a probar, con alguna restricción específica en el derecho argentino.

La interrogante a continuación es qué principios soportan el derecho fundamental a probar, dentro del debido proceso y el acceso a la tutela procesal efectiva y que permita a la autoridad competente resolver de manera fundamentada.

4. Los principios generales del derecho y su relación con el derecho a probar

Cuando se revisan los diversos procedimientos judiciales o administrativos, y en ellos los tributarios, la interrogante es que se buscan en ellos, por qué y para qué existen en materia tributaria. Y para entenderse de manera más clara, resulta importante recurrir y analizar los principios generales del derecho.

El Dr. Marcial Rubio Correa (1999), indica que los Principios Generales del Derecho son aquellos conceptos o proposiciones, de carácter axiológico o técnico, que informan la estructura, el modo de operación y el contenido de las normas, grupos normativos, sub- conjuntos, conjuntos, y del propio Derecho en su totalidad

Molina (sf) por su lado, analiza la finalidad o finalidades o razón de ser de ellos principios, los cuales se resumen en dos: (i) una función de integración jurídica y integradora y (ii) una función informativa, es decir, que las normas tengan coherencia con los principios que la informan. Este aspecto, está muy relacionado a la interpretación jurídica que coadyuva a que el derecho cumpla un importante rol en la sociedad, al aplicarse correctamente la normatividad.

Respecto a la función de integración jurídica, considera que la idea de los Principios Generales del derecho se entronca con el problema de las posibles lagunas de la ley positiva, y que la inexistencia de la ley o la falta de previsión por una ley del punto controvertido puede encontrar, en orden a su integración, dos respuestas distintas. En este escenario de ausencia o vacío, son los Principios generales del derecho los que cumplen una función de Integración jurídica.

Por otro lado, la función informativa es otra función básica de los Principios generales del derecho, constituyéndose en esencia del derecho mismo, o en característica de una rama del derecho, debiendo las demás normas guardar coherencia y armonía con los principios que las informan. A manera de ejemplo en la legislación peruana, indicar que no resulta posible interpretar el artículo 648°, numeral 6) del Código procesal civil, sin considerar el principio de igualdad y así lo manifestó el Tribunal Constitucional en la sentencia N° 00645-2013-PA/TC, de la misma forma sería interpretar una norma, sin considerar el principio de jerarquía de normas, presunción de inocencia, el de debido proceso²⁵, entre otros principios generales del derecho.

En materia administrativa, resulta de aplicación los principios regulados en el título preliminar de la ley N° 27444, ello por cuanto en la norma se indica que las autoridades administrativas, al reglamentar los procedimientos especiales, cumplirán con seguir los principios administrativos, así como los derechos y deberes de los sujetos del procedimiento, establecidos en dicha norma administrativa, y se llega a dicha aseveración considerando lo establecido en la quinta disposición complementaria del Decreto legislativo²⁶ N° 1311, por lo que resulta importante considerar su aplicación, máxime si ya se ha señalado el rol de los principios.

Uno de los principios a tomar en consideración de la norma administrativa es el Principio de Informalismo, por el cual las normas de procedimiento deben ser interpretadas en forma favorable a la admisión y decisión final de las pretensiones de los administrados, de modo que sus derechos e intereses no sean afectados por la exigencia de aspectos formales que puedan ser subsanados dentro del procedimiento, siempre que dicha excusa no afecte derechos de terceros o el interés público. Resulta claro que el derecho a probar es un aspecto que abona a resolver el fondo de todo petitorio, en la medida que da certeza a las decisiones de la autoridad competente y evita la libre decisión, la cual podría tornarse en arbitraria. La interrogante que continúa es, si el derecho a probar dentro de plazos o ciertas etapas puede ser subsanado. En materia constitucional la norma lo permitía incluso en la etapa ante el Tribunal Constitucional, por otro lado, en la Ley N° 27444 y en el Código Procesal Civil se regula la prueba de oficio que la propia autoridad competente, administrativa o judicial pueda así requerirlo, siempre que sean necesarios y pertinentes, no por cualquier medio probatorio.

Continuando el recorrido, en el universo de los principios que regula la ley N° 27444, se encuentra el Principio de eficacia, por el cual los sujetos del procedimiento administrativo deben hacer prevalecer el cumplimiento de la finalidad del acto procedimental, sobre aquellos formalismos cuya realización no incida en su validez, no determinen aspectos importantes en la decisión final, no disminuyan las garantías del procedimiento, ni causen indefensión a los administrados. Es decir, si se trata de un aspecto formal que no es trascendente, que no es imperativo, entonces la finalidad del acto procesal debe prevalecer. En el caso del derecho a probar dentro de un procedimiento no debería

25 Categoría otorgada, a decir de la Ley N° 27444, y como derecho fundamental y garantía jurisdiccional conforme lo establece la Constitución Política del Perú.

26 Norma que establece que, los procedimientos especiales seguidos ante la SUNAT, el Tribunal Fiscal y otras Administraciones Tributarias se rigen supletoriamente por la Ley N° 27444, Ley de Procedimiento Administrativo General, modificada por el Decreto Legislativo N° 1272; no siéndoles aplicable lo previsto en los numerales 1 y 2 del artículo II del Título Preliminar de dicha Ley

ser afectado, más aún su no inclusión causaría indefensión y limitaría la decisión de la autoridad competente, no se advierte aspectos de forma que conlleven a su supremacía.

Mencionar adicionalmente y de manera preponderante, al Principio de verdad material, el cual prescribe un mandato a la autoridad administrativa competente y es el de verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, y para ello la norma exige que la autoridad deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aún cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas. Al respecto, la Corte Suprema, en la Casación N.º 23530-2023 -LIMA manifiesta que el principio de verdad material resulta aplicable a cualquier procedimiento administrativo, por lo que las autoridades públicas se encuentran obligadas a verificar plenamente los hechos que constituyen o motivan sus actos, es así que los actos administrativos deben emitirse optimizando los derechos fundamentales de los administrados o dispensándoles una mejor garantía de conformidad con los principios de verdad material e impulso de oficio.

Como se puede apreciar, este principio, resalta la razón de ser del ejercicio de las facultades de las entidades administrativas se trate de una facultad de recaudación, fiscalización o sancionadora y es encontrar la verdad material y para ello, los medios probatorios son consustanciales. Se trata que, de un lado se ejerza las facultades de los entes estatales y del otro lado, el ejercicio se ejerzan los derechos fundamentales de los administrados o deudores tributarios.

En suma, los principios, considerando su doble rol, alimentan y orientan la interpretación jurídica y además integran vacíos o lagunas jurídicas, y en el derecho a probar, corresponde considerar estos principios para poder responder las interrogantes que tenemos cuando existe un procedimiento tributario en la que la autoridad competente debe resolver y no se afecten los derechos fundamentales.

4.1. El criterio “fehaciente”

Corresponde en este estado, analizar otros criterios que nos orienten en el camino a seguir, y en ello resulta oportuno analizar el criterio “fehaciente” de las operaciones económicas, que resulta de aplicación para efectos de una correcta deducción del gasto para efectos del impuesto a la renta empresarial, y en su naturaleza jurídica se relaciona directamente con el principio de verdad material y al derecho a probar. Se hace una breve pero importante precisión, para indicar que la real academia no contiene la palabra “fehaciencia”, siendo la palabra correcta “fehaciente”, como bien lo comenta el Dr. Bravo cucci (sf).

Muente (sf), define a las operaciones fehacientes, como aquellas cuya existencia debe ser sustentada razonablemente, siendo el bien jurídico constitucionalmente protegido el interés del Fisco, que deberá ser ponderado con los derechos, como el de propiedad, libertad de empresa de cada ciudadano, entre otros y que por ello se explica que la afectación adicional en la esfera jurídica del contribuyente, que representa la carga y el gasto de contar con elementos de mayor probanza para sus operaciones, debe ser razonable y proporcional a la operación y según el contribuyente del que se trate.

Como se advierte el criterio de las operaciones económicas fehacientes, se vincula con la verdad material y el derecho a probar que subyace en ella y le da contenido, y por ello, en escenarios administrativos y judiciales se ha considerado la realidad de los hechos y para ello, una operación es real o fehaciente, cuando se encuentran debidamente acreditados a través de los medios probatorios.

Al respecto, el Tribunal Fiscal, se ha pronunciado en reiterada jurisprudencia, acerca de la importancia de las operaciones mal denominada “fehacientes”, indicando en las RTFs N.ºs 8875-1-206, 106-8-2017, la importancia de la documentación proporcionada, de los elementos de prueba, manifestado que la administración tributaria evaluará la efectiva realización de las operaciones fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por los contribuyentes, y que para adquirir el derecho al crédito fiscal es necesario que se mantengan un mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan un derecho correspondan a operaciones reales, y esto descarta la simulación absoluta.

Así también, en la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00342-8-2018, se puede verificar la importancia de probarse los hechos y que realmente sucedieron, ello se deduce cuando el Tribunal afirma que, para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción de gastos, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones efectuadas ni con su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario demostrar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existentes, es decir, que se produjeron en la realidad.

Por su lado, la Corte Suprema, en la Casación N.° 24259-2019 LIMA, resalta que la administración tributaria cumplió con el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando observó las operaciones de compraventa, los comprobantes de pago, las personas que emiten los comprobantes de pago y demás documentos, con la finalidad de verificar que dichas operaciones sean fehacientes, para determinar si le correspondía o no la deducción del impuesto a la renta.

Afirma a continuación, al referirse al criterio de causalidad, que para evaluar la causalidad de los gastos en que se incurra y que estos generen renta gravada, es necesaria la acreditación mediante documentos, es decir la prueba; y en ello, indica que debe existir un factor previo cuya evaluación es necesaria para establecer la deducibilidad del gasto, el cual es demostrar que la operación es fehaciente y real. La Corte, indica a su vez que, para efectos de la deducción del impuesto a la renta, es necesario acreditar que el gasto se ha producido, es decir, y que se debe contar con la documentación para demostrar que la operación es real, y solo luego, teniendo como presupuesto dicha operación fehaciente, se debe establecer si el gasto fue causal, es decir, si el gasto realizado se encontró vinculado con la generación de renta gravada.

Si se hiciera un breve pero importante paso por el Impuesto General a las Ventas (IGV), la participación de la prueba en las operaciones es trascendental para efectos de aplicar el crédito fiscal, así en el expediente N° 03883-2015, el Tribunal Fiscal, al resolver, indica que: “se observa que el reparo efectuado por la Administración Tributaria tiene sustento legal en el inciso b) del artículo 44° del Impuesto General a las Ventas, que considera como una operación no real aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito, no ha realizado verdaderamente la operación, por lo que correspondía que el receptor de dicho comprobante de pago no tenga derecho al crédito fiscal, más aún si se tiene en cuenta que la Ley del IGV en su artículo 18° establece como requisito sustancial del crédito fiscal que el Impuesto General a las Ventas esté consignado en el comprobante de pago, con lo cual se requiere como sustento el comprobante de pago, es decir nuevamente aspectos probatorios.

Y es que, la probanza de los hechos económicos son la condición necesaria para que la autoridad competente pueda desarrollar la motivación de sus resoluciones. Otro elemento del debido proceso que protege la Constitución Política del Perú es el derecho a la motivación de las resoluciones, y en el expediente 090-2004-AA/TC, se indica ello cuando se afirma que motivar una decisión, significa no solo expresar únicamente al amparo de que norma legal se expide el acto administrativo, sino, fundamentalmente, exponer en forma sucinta -pero suficiente- las razones de hecho y el sustento jurídico que justifican la decisión tomada. Es decir, la motivación tiene como soporte las razones de hecho y de derecho, siendo que las primeras deben estar acreditadas, probadas, deben ser hechos económicos fehacientes. Así también, el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 04101-2017-PA/TC, expresa que el derecho fundamental a la debida motivación de las resoluciones se encuentra reconocido en el artículo 139°, inc.5, de la Constitución Política del Perú y que se trata de una manifestación del derecho fundamental al debido proceso. El Tribunal Constitucional afirma la importancia del análisis de la corrección lógica y la coherencia narrativa del razonamiento que permite concatenar las premisas normativa y fáctica y la respectiva decisión o fallo; y esta debida motivación se sustenta en el Principio de Interdicción o prohibición de arbitrariedad, tal como lo señala el Tribunal Constitucional en el Expediente N° 00728-2008-PHC/TC, LIMA y también en el Expediente N°04101-2017-PA/TC.

Como, se puede ver, el principio de verdad material y de las operaciones fehacientes están directamente vinculados al derecho a probar y son el soporte de las resoluciones debidamente motivadas y todo ello dentro del marco del debido proceso y el acceso a la tutela procesal efectiva.

En el escenario desarrollado, la interrogante es hasta cuando resulta posible presentarse o actuarse un medio probatorio sin afectar el debido proceso y sus fines, ni normas de orden público. Al respecto, la Corte Suprema ha tenido un pronunciamiento que se abordará a continuación.

4.2 el ejercicio de la plena jurisdicción

La Corte Suprema, en una casación, que es precedente vinculante, en el Expediente N° 546-2022-LIMA, indica que, de acuerdo a los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material, en cualquier estado del procedimiento administrativo, corresponde a la autoridad administrativa incorporar de oficio, las pruebas que consideren necesarias para el esclarecimiento de los hechos.

Si bien se han referido casaciones a lo largo del presente análisis, resulta importante indicar que la primera y auténtica función del recurso de casación, a decir de Glave (2011), es exclusivamente la función nomofiláctica, la que es entendida como aquella que busca celosamente resguardar la única y correcta aplicación de la ley. Y a decir de Rojas

(2007) su origen está en el derecho revolucionario francés, cuando se estableció la demande en cassation, como el medio de impugnación, para ejercer la anulabilidad, antes de la operación de la cosa juzgada o summa preclusion; atribuyendo la potestad de conocimiento de este medio recursivo a la Corte de Casación. Y la palabra cassation, derivado a su vez de casser, que en su traducción es anular, romper o quebrantar.

La Corte Suprema peruana, analiza las normas tributarias e indica que a la luz de los principios y la interpretación sistemática de los artículos 126° y 141° del TUO del CT aprobado por el DS N.° 133-2013-EF, que si bien la prueba ex temporánea solo será admitida cuando el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago o presente carta fianza u otra garantía por dicho monto actualizado con los intereses, también lo es que se debe afirmar la potestad de la Administración de incorporar de oficio la prueba extemporánea que permita llegar a la convicción de que se está alcanzando la verdad material; para lo cual concuerda las normas tributarias y las del procedimiento administrativo general²⁷.

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

Para ello, la Corte Suprema hace alusión a la interpretación sistemática del articulado de la ley 27584²⁸, resaltando el derecho a probar como componente elemental del derecho al debido proceso, amparado en el numeral 3) del artículo 139° y artículo 148° de la Constitución Política del Perú, considerando además la sexta regla vinculante establecida en el Décimo pleno casatorio civil, de aplicación supletoria al proceso contencioso administrativo.

La Corte Suprema, resalta la importancia del derecho a probar dentro de los fines y del debido proceso, cuando indica que los órganos jurisdiccionales, se encuentran obligados a emitir pronunciamiento sobre el fondo del conflicto, cuando de los actuados se cuente con todo el caudal probatorio que permita establecer el derecho que corresponda al administrado, y cuando se indica “todo el caudal probatorio”, resalta la importancia y necesidad de los medios probatorios, y con ello indica se brinda la efectiva tutela a los derechos e intereses de las partes, dando cumplimiento a los fines del proceso contencioso administrativo, incluso aunque no haya sido solicitado por el accionante, siempre que estos hechos hayan sido parte de la controversia, en observancia del debido proceso.

En este extremo resulta necesario revisar los alcances interpretativos del artículo 141° del Código Tributario, que refiere la sentencia judicial y vemos que la norma señala que no se admite como medio probatorio y bajo responsabilidad, cuando habiendo sido requerido por la Administración Tributaria, durante el proceso de verificación o fiscalización, no ha sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto. Ojo que la norma determina una exigencia de medio probatorio en el procedimiento de fiscalización, que posteriormente es advertida en el procedimiento contencioso, determinando responsabilidad en caso se actúa de manera contraria.

La sentencia refiere a la sexta regla vinculante del décimo pleno casatorio, que resulta de aplicación al proceso contencioso administrativo, a decir de la Casación N.° 16618-2023 -LIMA²⁹ establece que, en vía judicial, el juez de primera o segunda instancia deberá analizar la pertinencia y relevancia, y evaluar la admisión oficiosa de los medios de prueba extemporáneos que no fueron admitidos por declaración de rebeldía, en los casos que fueron declarados formalmente improcedentes o en los que no haya mediado apelación, agrega el ente que, por la mencionada regla vinculante, los órganos jurisdiccionales se encuentran obligados a analizar la prueba relevante que no hubiese sido admitida a proceso para incorporarla de oficio; y se sustenta en los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material, que también son de aplicación en la vía judicial.

La Corte Suprema, sostiene que, en el proceso contencioso administrativo, las partes podrán ofrecer los medios probatorios que estimen pertinentes para acreditar su pretensión, aunque estos hubieran sido propuestos

27 Los artículos 126 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.° 133-2013-EF concordantes con los numerales 1.3, 1.6 y numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar del TUO de la Ley N.° 27444 – LPAG.

28 Y en ello los artículos 1, 5 numeral 2, 29, 30 y 31 del Texto Único Ordenado de la Ley N.° 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por el DS N.° 011-2019-JUS,

29 4.20.1. Las sentencias casatorias que expide esta Sala Suprema, en virtud de su fuerza vinculante, tienen un grado de obligatoriedad y autoridad que se deriva del nivel de este órgano jurisdiccional que las emite y del ámbito de competencia en el que se aplican, lo que significa que deben ser seguidas por los órganos jurisdiccionales de mérito en casos similares.

4.20.2. Las sentencias casatorias crean un precedente legal que establece un estándar que deben aplicar otros órganos jurisdiccionales, así como los tribunales administrativos y la administración pública, dados sus alcances en materia contencioso administrativa

extemporáneamente en el procedimiento administrativo; y los órganos jurisdiccionales, atendiendo a los fines del proceso contencioso administrativo y a las garantías del derecho de prueba, se encuentran obligados a analizar su pertinencia y relevancia para su incorporación válida en el proceso a pedido de parte, o evaluarán su inclusión oficiosa de ser el caso.

Así también, en la Casación N.º 2559-2024 LIMA, la Corte Suprema, hace resaltar la importancia de una evaluación conjunta de los medios probatorios, presentados, bajo el entorno del principio de verdad material, afirmando en el caso analizado, que los medios probatorios presentados en su conjunto guardan conexión, dicha situación no hace más que complementar una debida valoración de medios de prueba para un debido procedimiento de valoración de mercancías; por lo que la sentencia apelada contiene un razonamiento donde se hace prevalecer el principio del debido proceso ante una obligación establecida por el Código Tributario para las instancias administrativas.

Respecto a la verdad material, el ente jurisdiccional indica que las autoridades administrativas deben tener presente que la verdad material debe primar sobre la verdad formal, más aún si en los procedimientos existe una alta dosis de actividad probatoria respecto a las pruebas presentadas por los administrados dentro o fuera del plazo correspondiente, o impulsadas de oficio por la administración, por lo que debe entenderse así que la administración tiene la obligación de llegar a la verdad material. Es así, que la Corte Suprema indica que se ha de tener en cuenta que la autoridad administrativa, al momento de resolver, debe actuar con base en el principio de legalidad, pero también debe actuar con respeto a la Constitución, a la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo a los fines para los que le fueron conferidas.

En ese orden de ideas, la corte Suprema advierte que los medios probatorios han sido presentados fuera del plazo otorgado por la Administración, pero dentro del procedimiento de fiscalización, por lo que no considera razonable que, al momento de resolver el conflicto, la administración, aun contando con los medios probatorios suficientes para resolver la controversia, los deje de lado, privilegiando un formalismo que no puede imponerse frente a la verdad material tangible, en este aspecto aparece el principio de informalismo ya referido anteriormente. La Corte, continua su análisis e indica que los medios probatorios ofrecidos extemporáneamente por la empresa demandante durante el procedimiento de duda razonable, permiten acreditar el precio realmente pagado o por pagar respecto a las mercancías importadas, por lo que no resultaba arreglado a derecho el rechazo o descarte de la aplicación del primer método de valoración a efectos de determinar el valor en aduana de la declaración aduanera de mercancías.

Como se puede concluir en esta parte del análisis, el criterio interpretativo, que resalta la Corte Suprema, es la interpretación sistemática de los artículos 1, 5 (numeral 2), 29, 30 y 31 del TUO de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Procedimiento Contencioso Administrativo, del derecho a probar, el cual es un componente elemental del acceso a la tutela procesal efectiva y el derecho al debido proceso, amparado en el numeral 3 del artículo 139º de la Constitución Política del Perú; del artículo 148º de la Carta Magna; y considerando además la sexta regla vinculante establecida en el Décimo pleno casatorio civil, de aplicación supletoria al proceso contencioso administrativo.

La importancia de la probar se da para los fines del proceso, aun cuando los derechos ya se hayan generado, siendo su acreditación es declarativa y no constitutiva; es decir, que el derecho no se genera con la probanza o acreditación de los hechos, sino que son instrumentos que llevan a dicho fin probatorio y por ende de ejercicio de los derechos, para ello, a manera de ejercicio véase el siguiente análisis de la Corte Suprema en los certificados de residencia que establece un decreto supremo relacionado al convenio de doble imposición que tiene le Perú con Brasil y como dicho certificado resulta ser un medio de acreditación, necesario en el mundo fáctico para operativizar el beneficio que otorga el convenio, no obstante, no es condición sine qua non para que se generar el derecho mismo. Para ello se entrará a detalle a continuación.

En la Casación N.º 8380-2021-Lima que, en su calidad de Precedente, indica que la norma reglamentaria excede el convenio que tiene rango de ley, siendo esencialmente un medio probatorio necesario, pero un medio y no un fin en si mismo. al respecto, indica que el Decreto Supremo N.º 090-2008-EF, contiene disposiciones que configuran "obligaciones adicionales" para las partes que suscribieron el CDI suscrito entre Perú y Brasil, toda vez que establece la exigencia de contar con los certificados domiciliarios de la empresa no domiciliada, en las fechas en que la empresa nacional contabilizó las facturas emitidas por aquella, siendo estas, formalidades adicionales a las establecidas en el convenio; por lo cual, resulta evidente que el referido DS excede lo pactado en el convenio, en consecuencia debe prevalecer lo dispuesto en el CDI suscrito entre Perú y Brasil frente a lo dispuesto en el artículo 2º del decreto supremo N.º 090-2008-EF, por transgresión a los principios de jerarquía normativa y al principio pacta sunt servanda.

La sentencia indica que la finalidad del Decreto Supremo N.º 090-2008-EF es validar, para los contribuyentes no domiciliados, su condición de residentes en países con los que el Perú haya suscrito convenios tributarios para evitar la doble imposición; por ello, no resulta válido interpretar que la oportunidad de emisión y entrega del certificado de

residencia pueda limitar la aplicación del tratado, si en el convenio no se ha consignado tal formalidad, y que además ello vulnera el principio de jerarquía normativa.

Como se puede advertir, los medios probatorios, en este caso el certificado de residencia, busca dar certeza a un derecho, acreditarlo y en ello la norma reglamentaria regulaba las formalidades que debían cumplirse para obtener las ventajas fiscales previstas en el Convenio; no obstante ello no debe traspasar el origen del derecho mismo o cuando este nace, sino lo que hace es acreditarlo, probarlo, de lo contrario sería solo una manifestación respaldado en el principio de veracidad, que debe ser validado con el de privilegio de control posterior, que regula la Ley N° 27444 y que en esencia, no es sino acreditar la verdad material, la operación real, que los hechos económicos sean fehacientes y así la entidad resolutora tenga los elementos necesarios para un fallo acorde a las pretensiones y se alcancen los fines del del proceso.

5. Conclusiones

El debido proceso y la tutela procesal efectiva es un derecho fundamental, regulado a nivel constitucional, a nivel de tratados internacionales, del cual el Perú es parte, y a su vez, y también a nivel legal en la ley N° 27444, el Código Procesal Constitucional y referido a lo largo del Código Procesal Civil; siendo el derecho a probar uno de sus elementos sin el cual no podría ejercerse dicho derecho fundamental y no habría un escenario de Estado de Derecho.

La normatividad peruana, privilegia la finalidad del proceso y el que se puedan ejercer los derechos fundamentales, y para ello, resulta de suma importancia “el derecho a probar”, sea de parte o de oficio y siempre que sean necesarios y pertinentes, que permita a la autoridad competente resolver y fundamentar su decisión y no quede supeditado a su plena voluntad. En el mismo sentido, se regula la prueba en el derecho comparado con algunas restricciones en el caso argentino.

El principio de verdad material y el criterio fehaciente de las operaciones, están directamente vinculados al derecho a probar y son el soporte de las resoluciones debidamente motivadas y todo ello dentro del marco del debido proceso y el acceso a la tutela procesal efectiva.

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

La importancia del derecho a probar se da para los fines del proceso, aún cuando los derechos ya se hayan generado, siendo su acreditación declarativa y no constitutiva, es decir, que el derecho no se genera con la probanza o acreditación de los hechos, sino que son instrumentos que llevan a dicho fin probatorio y por ende de ejercicio de los derechos.

6. Referencias Bibliográficas

- BRAVO CUCCI, Jorge.** ¿Fehaciencia o Ciencia Fea? La Necesidad de rigor teórico. <https://www.jorgebravocucci.pe/fehaciencia-o-ciencia-fea-la-necesidad-de-rigor-teorico/>
- GLAVE MAVILA, Carlos.** El Recurso de Casación en el Perú. Derecho y sociedad 38. Lima Peru. 2011
- MUENTE DÍAZ, Catherine y Renzo Valentín Turriate.** La Regla de Fehaciencia y su aplicación en materia de Gastos Deducibles en el Impuesto a la Renta Empresarial: Primeras reflexiones en deducción de gastos en el I. a la Renta. C Revista Foro Jurídico. PUCP. 2013.sffile:///C:/Users/ASUS/Downloads/13804-Texto%20del%20art%C3%ADculo00-54966-1-10-20150831.pdf
- MOLINA, Alexandra.** Los principios del procedimiento administrativo en la ley del procedimiento administrativo general: Fundamentos, alcances e importancia. Revista Derecho y Sociedad 17. Lima
- ROJAS SEPÚLVEDA, Mario.** La nulidad formal de la sentencia civil. Revista ACTUALIDAD JURIDICA N° 15 – Universidad del Desarrollo. Chile. Enero 2007.
- RUBIO CORREA, Marcial.** "El Sistema Jurídico", Fondo Editorial PUCP. p. 307. 1 999.

Tribunal Constitucional. <https://www.tc.gob.pe/>

Tribunal Fiscal. <https://www.mef.gob.pe/es/tribunal-fiscal>

Normas legales:

Código Procesal Civil. Diario oficial. 04 de septiembre del 2022. Lima. Perú.

http://spijlibre.minjus.gob.pe/normativa_libre/main.asp

Código Tributario. Diario oficial. 12 de septiembre de 2024. Lima. Perú. Recuperado de:

http://spij.minjus.gob.pe/Leg_Basica/spij

Código Tributario de Chile. 10 de octubre del 2024. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=6374>

Código Tributario de Ecuador. 10 de octubre del 2024. Recuperado de: <https://www.ces.gob.ec/lotaip/2018/Agosto/Anexos-litera-a2/CODIGO%20TRIBUTARIO.pdf>

Código Procesal Constitucional. Portal Tribunal Constitucional. 29 de enero 2023. Lima. Recuperado de :

<https://www.tc.gob.pe/wp-content/uploads/2021/08/Nuevo-Codigo-Procesal-Constitucional.pdf>

Constitución Política del Perú. Portal de Estado peruano. 29 de enero 2024. Lima. Recuperado de:

<https://www.gob.pe/institucion/presidencia/informes-publicaciones/196158-constitucion-politica-del-peru>

Decreto Ley N° 22231, de 1979. Se aprueba Declaración Universal de los Derechos Humanos. 27 de enero 2023. Lima

Recuperado de:

https://www.mimp.gob.pe/files/direcciones/dgfc/diff/iiv/sistemainteramericano_oea/1_DLey_22231_CADDHH.pdf

Ley del Impuesto a la renta. Plataforma del Estado Peruano. 29 de enero 2024. Lima. Recuperado de:

<https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/822-d-s-n-054-99-ef/file>

Ley del Impuesto General a las Ventas. Plataforma del Estado Peruano. 29 de enero 2024. Lima. Recuperado de:

<https://www.mef.gob.pe/es/por-instrumento/decreto-supremo/826-d-s-n-055-99-ef/file>

Ley de Procedimientos Fiscales. 13 de julio de 1998. Buenos Aires. Argentina. Recuperado de:

<http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-19999/18771/texact.htm>.

Ley del Procedimiento Administrativo General. Diario oficial. 29 de enero 2022. Lima. Recuperado de:

<https://diariooficial.elperuano.pe/Normas>

Ley General Tributaria. Boletín Oficial del Estado. 04 de julio de 2018. Madrid. España. Recuperado de:

<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

Resolución Legislativa N.o 13282, de 1959. se aprobó la Declaración Universal de los Derechos Humanos. 27 de enero 2023.

Lima. Recuperado de:

https://www.mimp.gob.pe/files/direcciones/dgfc/diff/iiv/sistemauniversal_onu/1_ResolucionLegislativa_13282_DUDD_HH.pdf