

VALORACIÓN DE LA PRUEBA TRIBUTARIA, LÍMITES A LA DISCRECIONALIDAD Y DEBIDA APRECIACIÓN DE LA PRUEBA TÉCNICA

EVALUATION OF TAX EVIDENCE, LIMITS ON ADMINISTRATIVE DISCRETION, AND PROPER ASSESSMENT OF TECHNICAL EVIDENCE

Lourdes Castillo Crisóstomo*
Estudio Rodrigo

Christian Del Carpio Torres**
Universidad de Nueva York

This article analyzes the evaluation of evidence in tax matters and the limits on administrative discretion regarding technical evidence. Based on doctrine and case law from the Constitutional Court, Supreme Court, and Tax Court, it examines the obligation to conduct a joint, reasoned, and properly motivated assessment of the evidence submitted by taxpayers.

Likewise, the article develops the requirement that any objection or rejection of technical evidence must be supported by objective and specialized criteria, avoiding arbitrary decisions or subjective assessments. Finally, the authors conclude that the comprehensive evaluation of evidence constitutes an essential standard to guarantee due process, the search for material truth, and the legitimacy of tax decisions.

KEYWORDS: *Evidentiary assessment; technical evidence; due process; motivation; administrative discretion.*

El presente artículo analiza la valoración de la prueba en el ámbito tributario y los límites a la discrecionalidad de la Administración Tributaria frente a la prueba técnica. A partir de doctrina, jurisprudencia del Tribunal Constitucional, Corte Suprema y Tribunal Fiscal, se examina la obligación de realizar una apreciación conjunta, razonada y motivada de los medios probatorios aportados por el contribuyente.

Asimismo, se desarrolla la exigencia de que toda observación o rechazo de pruebas técnicas se encuentre sustentado en criterios objetivos y especializados, evitando decisiones arbitrarias o basadas en apreciaciones subjetivas. Finalmente, los autores concluyen que la valoración conjunta de la prueba constituye un estándar indispensable para garantizar el debido proceso, la búsqueda de la verdad material y la legitimidad de las decisiones tributarias.

PALABRAS CLAVE: *Valoración probatoria; prueba técnica; debido proceso; motivación; discrecionalidad administrativa.*

* Abogada. Máster en Tributación Internacional por la Escuela de Derecho de la Universidad de Nueva York. Profesora de Derecho Tributario I y II en la Universidad de Piura (UDEP). Socia en Estudio Rodrigo (Lima, Perú). Código ORCID: <https://orcid.org/0009-0003-9848-2449>. Contacto: lcastillo@estudiordrigo.com

** Abogado. Máster en Tributación Internacional por la Escuela de Derecho de la Universidad de Nueva York. Profesor de Derecho Tributario I y II en la Universidad de Piura (UDEP). Tax Manager en Hunt Services Company (Lima, Perú). Código ORCID: <https://orcid.org/0009-0000-0582-9086>. Contacto: christian_dt@hotmail.com

Nota del Editor: El presente artículo fue recibido por el Consejo Ejecutivo de THÉMIS-Revista de Derecho el 15 de enero de 2026, y aceptado por el mismo el 16 de junio de 2026.

I. INTRODUCCIÓN

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante, OCDE) ha destacado que los derechos y obligaciones de los contribuyentes no solo se encuentran reconocidos en normas legales o cartas de derechos del contribuyente, sino que descansan, de manera esencial, en la existencia de procedimientos que les permitan cuestionar eficazmente las determinaciones y decisiones de la Administración Tributaria¹, precisamente para salvaguardar dichos derechos y asegurar la existencia de adecuados contrapesos al ejercicio del poder tributario.

Este enfoque resulta particularmente relevante en materia probatoria, pues implica que el derecho a impugnar una decisión administrativa perdería todo contenido real si la administración pudiera desestimar o ignorar los medios probatorios aportados por el contribuyente sin una justificación técnica y debidamente motivada. Así, el acceso efectivo a mecanismos de revisión y contradicción presupone, necesariamente, que la autoridad administrativa valore la prueba de manera razonada y transparente, excluyendo cualquier actuación arbitraria que vacíe de contenido las garantías procedimentales reconocidas formalmente en el ordenamiento jurídico.

En el ámbito del derecho tributario, la actividad probatoria ocupa un lugar central en la determinación de las obligaciones fiscales, los procedimientos de fiscalización y en la resolución de controversias entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. Sin embargo, en la práctica administrativa y judicial, se advierte con frecuencia una tendencia problemática: la valoración fragmentada o aislada de la información presentada, en desmedro de una apreciación conjunta y razonada de los medios probatorios.

Esta aproximación se manifiesta, de manera recurrente, en aquellos casos en los que la administración tributaria o el Tribunal Fiscal descartan la realidad o fehaciencia de una operación bajo el argumento de que un determinado medio probatorio, considerado individualmente, resulta insuficiente para acreditar la efectiva prestación de un servicio o la transferencia de un bien. Así, no es extraño encontrar decisiones que afirman, luego de un aná-

lisis superficial, que una factura no prueba por sí sola la efectiva prestación del servicio, que un contrato únicamente acredita la relación negocial, o que un intercambio de correos electrónicos carece de valor probatorio autónomo para demostrar la realidad económica de la operación cuestionada.

Si bien tales afirmaciones pueden resultar correctas cuando se analizan desde una perspectiva estrictamente individual de cada medio de prueba, el problema surge cuando dicha constatación conduce, de manera automática, al rechazo de toda la prueba aportada, sin efectuar un análisis conjunto, integrado y coherente de todos los documentos aportados, indicios y circunstancias concurrentes. En estos supuestos, la valoración probatoria se reduce a una suma de negaciones parciales, en lugar de constituir un ejercicio racional de reconstrucción de los hechos a partir de la convergencia de distintos elementos probatorios.

La consecuencia de este enfoque fragmentario es particularmente relevante en materia tributaria, donde la acreditación de la realidad de las operaciones no siempre descansa en un único medio de prueba concluyente, sino en la articulación de diversos documentos y evidencias que, apreciados en su conjunto, pueden generar indicios razonables, suficientes y concordantes sobre la efectiva realización de la operación económica analizada. Una factura respaldada por un contrato, correos electrónicos, reportes internos, registros contables y evidencia de pagos puede no ser decisiva de manera aislada, pero sí adquirir fuerza probatoria cuando es examinada de forma integral.

En este contexto, la valoración conjunta de los medios probatorios no constituye una concesión al contribuyente ni una flexibilización indebida del estándar probatorio, sino una exigencia inherente a los principios de razonabilidad, motivación de las decisiones administrativas y, sobre todo, del debido proceso. Ignorar esta exigencia y privilegiar una lectura atomizada de la prueba no solo incrementa el riesgo de decisiones arbitrarias, sino que también vacía de contenido el deber de motivación y desnaturaliza la función probatoria en el procedimiento tributario.

En esa misma línea, resulta indispensable que, para garantizar el derecho a la prueba y a la de-

¹ La OCDE establece:

Taxpayer rights and obligations are frequently set out in law or taxpayer charters. Table 8.1. sets out some of the most commonly reported rights and obligations. Underpinning these rights and obligations is access to processes that allow taxpayers to effectively challenge assessments and decisions, which helps safeguard taxpayer rights and ensures that appropriate checks and balances exist on the exercising of tax powers by administrations. At the same time, tax administrations and taxpayers should also strive to work together to prevent disputes from arising in the first place, thus reducing burdens and uncertainty for both parties. (2025, p.111)

bida motivación, se meritúe adecuadamente la prueba técnica aportada por los contribuyentes, de tal manera que esta no pueda ser rechazada de manera arbitraria o con base en criterios preconcebidos carentes de sustento técnico. La correcta valoración de este tipo de prueba es esencial para asegurar que las decisiones administrativas se fundamenten en criterios objetivos y técnicamente sólidos.

El presente artículo tiene por objeto analizar críticamente la práctica de realizar una valoración fragmentada de la prueba en el ámbito tributario, y desarrollar, desde una perspectiva doctrinaria y jurisprudencial, la importancia de la valoración conjunta de los medios probatorios –incluyendo la adecuada valoración de la prueba técnica– como un estándar indispensable para una correcta determinación de los hechos y para la legitimidad de las decisiones adoptadas por la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial.

II. MARCO TEÓRICO

A. Derecho a la prueba

El derecho a la prueba constituye uno de los pilares estructurales del Estado Constitucional de Derecho. Su reconocimiento normativo en el ordenamiento jurídico peruano proviene, en primera línea, del inciso 3 del artículo 139² de la Constitución Política del Perú, el cual establece, como principio y derecho de la función jurisdiccional, la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional efectiva.

Sin embargo, aun cuando la Constitución reconoce el debido proceso como un derecho propio de la función jurisdiccional, el Tribunal Constitucional ha señalado, de manera reiterada, que este principio es igualmente exigible en el ámbito administrativo. Así, en la sentencia recaída en el Expediente 00294-2005-PA/TC, emitida el 25 de mayo de 2006, el Tribunal Constitucional precisó que todas las entidades que ejercen poder público, incluida la Administración Tributaria, deben respetar las garantías fundamentales de los administrados, destacando especialmente el derecho al debido proceso (2006, fundamento 4).

En este contexto, el debido proceso comprende la observancia de todas las garantías, requisitos y normas de orden público aplicables a cualquier procedimiento, incluido el administrativo tributario, de modo que los administrados puedan ejercer efectivamente sus derechos y defenderse frente a actos del Estado que puedan afectarlos. En esta misma línea, el Tribunal Constitucional, mediante la sentencia recaída en el Expediente 3891-2011-PA/TC, emitida el 16 de enero de 2012, ha señalado que el debido proceso administrativo exige que la administración pública observe todos los principios y derechos invocables en el ámbito de jurisdicción común o especializada a los cuales se refiere el artículo 139 de nuestra Constitución (2012, fundamento 12).

Así, la institución del debido procedimiento se entiende como una adaptación natural al debido proceso y se concibe como un derecho fundamental aplicable en todo tipo de procedimiento administrativo, que sirve, a su vez, de garantía para el ejercicio y disfrute de otros derechos previstos en el ordenamiento jurídico. En un procedimiento administrativo, el órgano encargado de resolver las controversias debe respetar en todo momento los derechos a la doble instancia, contradicción, defensa, a la prueba, motivación de las resoluciones, entre otros derechos integrantes del debido proceso³.

Con respecto al derecho a la prueba, en la sentencia recaída en el Expediente 06712-2005/HC/TC, emitida el 17 de octubre de 2005, el Tribunal Constitucional ha precisado que dicho derecho no se agota en la simple facultad de proponer medios probatorios, sino que comprende también la garantía de que estos sean admitidos y actuados de manera idónea. Asimismo, incluye el aseguramiento de la producción o preservación de la prueba, incluso mediante la actuación anticipada cuando resulte necesario, así como su valoración razonada y debidamente motivada en la decisión final. En tal sentido, la valoración probatoria debe constar expresamente por escrito, de modo que el justiciable pueda verificar que el mérito atribuido a cada medio de prueba ha sido efectivamente considerado de forma adecuada en la sentencia (fundamento 15).

² 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. (1993)

³ Lo señalado encuentra sustento en el numeral 1.2. del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, el cual señala los derechos y garantías que se encuentran implícitos al debido procedimiento.

En el mismo sentido, el Décimo Pleno Casatorio Civil ha desarrollado este contenido, señalando, entre otros aspectos, que el derecho a la prueba comprende el derecho de las partes a que los medios probatorios ofrecidos y admitidos oportunamente sean efectivamente actuados, y que estos sean valorados de manera conjunta y razonada, reforzando así las garantías del debido proceso (Casación 1242-2017, 2020, p. 13).

Como se puede apreciar, una de las manifestaciones del derecho a la prueba, consiste en el derecho a que los medios probatorios sean valorados de forma adecuada, lo cual se alcanza con una valoración conjunta de estos. Sobre ello, la Corte Suprema ha reafirmado tal exigencia. Así, en la Casación 289-2017-Cuzco, emitida el 7 de diciembre del 2017, ha indicado expresamente que ninguna prueba debe ser tomada en cuenta de forma aislada ni tampoco de forma exclusiva, sino de manera conjunta, toda vez que solo analizando de forma integral los medios probatorios se podrá lograr la búsqueda de la verdad que es el fin del proceso (p. 11).

Como se advierte, el derecho a la prueba constituye parte integrante y una manifestación esencial del derecho al debido proceso⁴, que obliga a la administración y a los jueces a valorar de forma conjunta y razonada todos los medios probatorios aportados por el contribuyente, con el fin de aproximarse a la verdad material. Esta valoración completa evita que se tomen decisiones basadas en fragmentos aislados que distorsionen la realidad y, en consecuencia, conduzcan a resoluciones injustas.

Con relación a la importancia de la búsqueda de la verdad material en el ámbito jurídico procesal, Michelle Taruffo (2013) señala que ninguna decisión puede reputarse justa si se sustenta en una apreciación fáctica incorrecta o ajena a la verdad de los hechos que constituyen la materia del proceso (p. 38).

En ese sentido, el derecho a la prueba se encuentra íntimamente relacionado a una serie de principios, entre los que figuran el principio de interdicción a la arbitrariedad. Sobre ello, en la sentencia recaída en el Expediente 00535-2009-AA, emitida el 5 de febrero de 2009, el Tribunal Constitucio-

nal ha señalado que desde un sentido clásico y genérico, la arbitrariedad constituye el reverso de la justicia y del derecho; mientras que, en un sentido moderno y concreto, se manifiesta en toda actuación carente de fundamentación objetiva, así como en aquellas decisiones incongruentes o contradictorias con la realidad que debe sustentar toda decisión (fundamento 17).

Como se observa, la arbitrariedad se configura cuando las decisiones se adoptan sin un fundamento objetivo, incluyendo la desestimación o valoración insuficiente de los medios probatorios. Este comportamiento vulnera directamente el derecho a la prueba, pues toda decisión administrativa o judicial debe analizar de manera adecuada las pruebas presentadas por las partes, a fin de poder acercarse a la verdad material y resolver de forma más eficiente las controversias planteadas.

La prohibición de actuar de manera arbitraria está estrechamente vinculada con el derecho a la debida motivación⁵, ya que una resolución carece de validez si no explica de forma clara y fundamentada cómo se valoraron los medios probatorios y por qué se llegó a la decisión adoptada.

B. Derecho fundamental a la debida motivación

En línea con lo señalado, el derecho a la debida motivación de las resoluciones constituye una garantía esencial del debido proceso administrativo. La motivación no solo asegura claridad y coherencia en la actuación de la administración y los jueces, sino que constituye un instrumento de certeza, al exigir que toda decisión exponga de manera fundamentada las razones de hecho y de derecho que la sustentan.

Al respecto, Dromi sostiene que la motivación de los actos administrativos consiste en la declaración de los fundamentos de hecho y de derecho que han conllevado a la emisión del acto, en la medida en que es a partir de dichos presupuestos que la administración respalda la legitimidad y oportunidad de la decisión adoptada (2008, pp. 102-104).

Lo expuesto ha sido ratificado en la sentencia recaída en el Expediente 5601-2006-PA/TC, emitida el 16 de julio de 2007, en la cual se ha señalado

⁴ Véase a Vargas (2023).

⁵ En la sentencia recaída en el Expediente 0090-2004-AA/TC, el Tribunal Constitucional ha señalado que, en los supuestos de discrecionalidad administrativa de intensidad intermedia o baja, la motivación constituye un elemento central del debido proceso y resulta indispensable para legitimar el ejercicio del poder. En tal sentido, la motivación debe fundarse en razones coherentes con los hechos, objetivamente sostenibles y comprensibles por los ciudadanos, aun cuando no sean compartidas por todos. No es suficiente cualquier justificación formal, sino que se exige una explicación razonada y debidamente sustentada (fundamento 13).

que el derecho a la debida motivación opera como una garantía esencial cuando la decisión de una autoridad incide de forma desfavorable en la posición jurídica de un individuo. En consecuencia, cualquier decisión que no exponga razones suficientes, adecuadas y coherentes para justificar lo resuelto deviene en un acto arbitrario y, por esa misma razón, incompatible con la Constitución (2017, fundamento 3)⁶.

El deber de la debida motivación desarrollado por el Tribunal Constitucional se encuentra expresamente recogido en el ordenamiento tributario. El artículo 103 del Código Tributario establece que los actos emitidos por la Administración Tributaria deben estar debidamente motivados y constar en los instrumentos correspondientes, reafirmando así la obligación de fundamentar de manera adecuada toda actuación administrativa en materia tributaria.

Por su parte, el numeral 2 del artículo 109⁷ del citado cuerpo legal dispone expresamente que los actos de la Administración Tributaria son nulos cuando son dictados, entre otros supuestos, prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior.

Complementariamente, el numeral 4 del artículo 3 del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aplicable de manera supletoria a los procedimientos tributarios, reconoce a la motivación como un requisito de validez del acto administrativo, precisando que este debe encontrarse debidamente fundamentado, de forma proporcional a su contenido y en concordancia con el ordenamiento jurídico.

Por su parte, el numeral 1 del artículo 6 del mismo cuerpo legal precisa el alcance de esta exigencia, señalando que esta debe ser expresa y sustentarse en una exposición clara y directa de los hechos relevantes acreditados en el caso, así como en la fundamentación jurídica y normativa que, en relación con dichos hechos, respalda la decisión adoptada.

A ello se suma lo previsto en el numeral 2 del artículo 10 que considera causal de nulidad de pleno derecho el defecto o la omisión de alguno de sus requisitos de validez, lo que implica que la ausen-

cia de motivación constituye un vicio que afecta la esencia misma de la decisión administrativa y conlleva su invalidez.

De lo expuesto se desprende que la motivación constituye un elemento esencial para la validez de cualquier decisión administrativa o judicial, al exigir que estas se apoyen en un análisis razonado de los hechos y del derecho. Esta exigencia cobra particular relevancia en aquellos casos donde la resolución depende de la valoración de aspectos de índole técnica, situación que se abordará en el siguiente apartado.

III. EL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL FRENTE AL DERECHO A LA PRUEBA EN ASUNTOS DE ÍNDOLE TÉCNICO

El derecho a la prueba –junto con su correcta valoración y la exigencia de una motivación debida– adquiere una relevancia decisiva en aquellos procedimientos administrativos (ejemplo: procedimientos tributarios) o judiciales donde la controversia involucra cuestiones de carácter técnico. En estos escenarios, la complejidad propia de los hechos a resolver –como la interpretación de normas contables y financieras, la determinación de la naturaleza o función de determinados bienes, cálculos económicos, la determinación de mermas, la clasificación arancelaria de productos, entre otros– impone un estándar más riguroso de valoración y fundamentación.

Así pues, en estos casos, no basta que la autoridad se limite a enumerar, valorar de manera genérica o rechazar sin fundamentación los medios probatorios presentados por las partes. Por el contrario, está obligada a sustentar de manera objetiva, clara y precisa por qué una determinada prueba resulta suficiente o insuficiente para resolver el caso, aportando además el soporte técnico necesario que justifique su posición, especialmente cuando se trata de cuestiones de naturaleza especializada.

La valoración conjunta exige más que una referencia global a los documentos presentados. Supone una operación racional en tres niveles. Primero, debe identificarse qué hecho controvertido pretende probar cada medio probatorio. Segundo, debe determinarse qué información aporta cada medio, cuál es su grado de fiabilidad y si presenta

⁶ En la sentencia recaída en el Expediente 3943-2006-PA/TC, de fecha 11 de diciembre de 2006, el Tribunal Constitucional precisó que el derecho constitucional a la debida motivación se ve vulnerado, entre otros supuestos, cuando no existe motivación o esta resulta meramente aparente; cuando el razonamiento carece de motivación interna; cuando las premisas no se encuentran debidamente justificadas; cuando la motivación es insuficiente; o cuando existe una incongruencia sustancial en la fundamentación de la decisión (fundamento 4).

⁷ Artículo 109: Los actos de la administración tributaria son nulos en los casos siguientes: [...] 2. Los dictados prescindiendo totalmente del procedimiento legal establecido, o que sean contrarios a la ley o norma con rango inferior [...] (1996).

inconsistencias internas. Tercero, debe confrontarse esa información con los demás elementos del expediente, explicando si existe convergencia, contradicción o insuficiencia probatoria. Solo después de ese análisis puede concluirse que el hecho ha sido acreditado, no acreditado o acreditado de manera insuficiente.

En materia técnica, el estándar de control debe ser diferenciado. La autoridad puede rechazar un informe técnico cuando advierta defectos verificables en las pruebas realizadas. Pero si el reparo descansa en una afirmación técnica alternativa –por ejemplo, la naturaleza de un bien, el porcentaje razonable de merma, la vida útil de un activo, la composición de una mercancía o la metodología aplicable a un análisis especializado–, la administración tributaria no puede sustituir el conocimiento experto con apreciaciones generales del auditor. En ese supuesto, debe producir, requerir o invocar evidencia técnica idónea que permita justificar objetivamente la conclusión adoptada.

Esta postura ha sido reafirmada por el Tribunal Constitucional en la sentencia recaída en el Expediente 02398-2022-AC/TC, emitida el 31 de enero de 2023, en la que se examinó la demanda de amparo presentada por AJEPER S.A. (en adelante, AJEPER), empresa que cuestionaba la indebida clasificación arancelaria de su bebida Free Tea en la subpartida 2202.10.00.00, la cual fue determinada inicialmente por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante, SUNAT), ratificada por el Tribunal Fiscal y confirmada en las instancias judiciales⁸.

Como punto de partida, se debe tener en cuenta que la clasificación arancelaria es un proceso técnico que requiere un análisis especializado y objetivo. Implica examinar los componentes de un producto para determinar su ubicación en la nomenclatura arancelaria⁹. En la práctica, ello implica verificar físicamente el producto y, cuando sea necesario, químicamente, para identificar sus componentes y así determinar, por ejemplo, el tipo de bebida que constituye. Solo a partir de este examen se podrá determinar correctamente

la posición arancelaria de la mercancía y la tasa tributaria aplicable a su importación o exportación. Por lo tanto, no basta con basarse en el criterio subjetivo de la administración, sino que la clasificación debe fundamentarse de forma adecuada y, sobre todo, técnica.

En el caso examinado por la sentencia recaída en el Expediente 02398-2022-AC/TC, el Tribunal Fiscal, a través de la Resolución 19674-A-2011, emitida el 28 de noviembre de 2011, confirmó la clasificación arancelaria asignada por SUNAT a la bebida Free Tea en la subpartida 2202.10.00.00, tras indicar que sus características correspondían a la categoría de aguas con adición de azúcar o aromatizadas. En la resolución, se precisa que esta subpartida comprende bebidas elaboradas a partir de agua potable, a las que se incorpora azúcar u otro edulcorante, aromatizada con jugos (zumos) o esencias de frutas u otros frutos o extractos compuestos.

En el caso concreto, el Tribunal Fiscal consideró que el extracto de té verde presente en el producto desempeñaba únicamente una función aromatizante, lo que justificaba su inclusión en dicha subpartida. Sobre esa base, se descartó la aplicación de la subpartida 2202.90.00.00, reservada para bebidas cuya composición responde a finalidades distintas, como aquellas en las que los extractos, como el té verde, aportan propiedades dirigidas a mantener el organismo en buen estado de salud; supuesto que –según la propia resolución– no se configuraba en la mercancía analizada.

Al no encontrarse conforme con dicha decisión administrativa, AJEPER interpuso demanda contencioso-administrativa contra la Resolución 19674-A-2011. Sin embargo, tanto en primera como en segunda instancia, la demanda fue declarada infundada. Posteriormente, el recurso de casación interpuesto por la empresa obtuvo el mismo resultado. Esta reiterada desestimación motivó que AJEPER promoviera un proceso de amparo, alegando, entre otros aspectos, la vulneración del derecho a la prueba y del derecho a la debida motivación de las resoluciones.

⁸ Mediante la referida demanda de amparo, AJEPER solicitó que se declare la nulidad de la sentencia casatoria que declaró infundado su recurso de casación, así como la nulidad de la resolución de segunda instancia que confirmó la sentencia de primera instancia, la cual a su vez declaró infundada su demanda y ratificó la resolución emitida por el Tribunal Fiscal (Expediente 02398-2022-AC/TC, 2023, fundamento 1).

⁹ Rohde Pance explica que la clasificación arancelaria constituye un procedimiento de naturaleza jurídica que exige un examen tanto material como intelectual, orientado a determinar las circunstancias reales y concretas de una mercancía y a encuadrarlas dentro de una norma jurídica determinada. Este proceso se manifiesta, de manera objetiva, en la verificación directa de los bienes involucrados, así como en la revisión de los elementos técnicos y documentales pertinentes, a fin de generar certeza sobre la verdadera naturaleza de la mercancía. Una vez identificada esta realidad fáctica, corresponde vincularla con la descripción normativa prevista en la nomenclatura arancelaria, lo que permite establecer su correcta partida y, en consecuencia, la tasa arancelaria o tributaria aplicable a su importación o exportación (2000, p. 314).

Al resolver el amparo, el Tribunal Constitucional advirtió que la Administración Tributaria había vulnerado el derecho a la prueba y, por extensión, el derecho a la debida motivación de las resoluciones judiciales. Al respecto, señaló:

[...] no resulta muy razonable y es más bien antitécnico, que la Administración se base en su sola y exclusiva discrecionalidad, con la finalidad de clasificar al producto de la recurrente en una determinada partida arancelaria. Esta situación se evidencia como arbitraria, tanto más cuando el tribunal administrativo especializado –en este caso el Tribunal Fiscal– ha venido asumiendo una posición manifiestamente ambivalente.

[...]

En ese sentido, mencionar las pruebas aportadas o enumerar su relación detallada para luego no valorarlas debidamente a la luz de la controversia planteada, equivale en la práctica a ignorarlas o simplemente omitirlas.

[...]

En este contexto, no es que los jueces ordinarios se encuentren en la imperiosa obligación de convencerse sobre los hechos, con base en la argumentación de la demandante, pero, cuando menos, se encuentran en el deber de descartar la prueba como no pertinente o irrelevante, fundándose en razones objetivas y no en una arbitraria y apriorística valoración, como la que se observa manifiestamente en el presente caso. (Expediente 02398-2022-AC/TC, 2023, fundamentos 11-15)

Como se puede apreciar, en materia fiscal, cuando la Administración Tributaria tiene que evaluar aspectos de índole técnico, el Tribunal Constitucional ha rechazado que esta pueda formular sus reparos en atención a su sola discrecionalidad o parecer, pues, para el máximo intérprete de la Constitución, en estos casos, la administración actúa de manera inválida y arbitraria, siendo indispensable que su posición esté sustentada en criterios objetivos y debidamente motivados, evitando cualquier apreciación anticipada que prescinda de un análisis integral de los hechos y de la prueba, y que se base únicamente en conjeturas o criterios preconcebidos.

Por tanto, resulta inválido un razonamiento probatorio que, en lugar de realizar todas las inferencias posibles a partir de los elementos de prueba aportados por el contribuyente, se limite únicamente a descalificar los medios probatorios presentados por este¹⁰.

La vulneración de los derechos antes mencionados fue advertida por el Tribunal Constitucional en el caso bajo comentario, al verificar que el contribuyente presentó medios probatorios orientados a demostrar que la composición del producto Free Tea lo distinguía de las bebidas comprendidas en la subpartida 2202.10.00.00 y que, por ello, correspondía su clasificación en la subpartida 2202.90.00.00. Sin embargo, la Sala Suprema se limitó a mencionar dichos medios probatorios, sin analizarlos ni acompañarlos de una valoración sustantiva, lo que implicó ignorarlos o, en su defecto, omitirlos.

Este pronunciamiento resulta especialmente relevante, pues, como se ha citado, establece que la mera enumeración de los documentos ofrecidos, sin su correspondiente análisis ni la explicación de su pertinencia o impertinencia, vulnera directamente el derecho a la prueba. Asimismo, el máximo intérprete de la Constitución indica que no se exige que los jueces ordinarios se convenzan de los hechos únicamente a partir de los argumentos de la parte demandante (i.e. el contribuyente); sin embargo, sí tienen el deber de evaluar la pertinencia de la prueba y, en su caso, descartarla por razones objetivas, evitando cualquier apreciación arbitraria o preconcebida.

En la misma línea, en la sentencia recaída en el Expediente 00452-2012-AA/TC, emitida el 18 de julio de 2012, el Tribunal Constitucional ha establecido que, frente a la presentación de prueba técnica ofrecida por el contribuyente, en caso la administración tributaria pretenda refutar las conclusiones a las que arriba dicha prueba, corresponde a la administración realizar y/o producir pericias técnicas o inspecciones:

En cuanto al principio de impulso de oficio, cabe enfatizar que el inciso 1.3 del artículo IV del TP de la LPAG (Ley 27444) prescribe que es deber de la Administración ordenar la realización o práctica de actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias. Este Colegiado considera que, ante cuestiones tan técnicas y especializadas como las suscitadas en autos, debe recurrirse al auxilio de entes especializados sobre la materia y no solo fundamentarse la decisión en medios probatorios de parte (boletines químicos emitidos por el Laboratorio Central de Aduanas).

En tal sentido, en el presente caso se encuentra demostrado que la Administración Tributa-

¹⁰ Véase a Dávila (2023).

ria —en los procedimientos administrativos que le siguió a la Sociedad demandante por la importación de productos de acero— no requirió ni produjo las pruebas necesarias y pertinentes para el adecuado esclarecimiento de los hechos y llegar a la verdad material (los productos importados de acero eran aleados con boro), por lo que este Tribunal considera que este principio fue infringido.

Al respecto, debe tenerse presente que este principio se encuentra concretizado en el artículo 176.2 de la LPAG (Ley 27444), cuyo texto establece que la Administración debe «solicitar informes técnicos de cualquier tipo a su personal o a las entidades técnicas aptas para dicho fin, preferentemente entre las facultades de las universidades públicas». La inobservancia de este principio es también destacada en los votos discrepantes de la vocal del Tribunal Fiscal, Cogorno Prestinoni, quien refiere que «la Administración deberá solicitar informes técnicos de cualquier tipo a su personal, **lo que no resulta aplicable al presente caso de autos al no contarse con el personal idóneo para el tipo de informes**». Esta afirmación pone en evidencia que existía la necesidad de requerir y producir las pruebas necesarias y pertinentes para la adecuada resolución de los hechos del presente caso, lo que reafirma la conclusión de que se infringió el principio de impulso de oficio. (Expediente 00452-2012-AA/TC, fundamento 20) [el énfasis es nuestro]

El pronunciamiento antes citado confirma que, en materias de naturaleza altamente especializada, la Administración Tributaria no solo debe respetar el derecho a la prueba y a la debida motivación, sino que además se encuentra obligada a desplegar una actuación diligente y técnicamente idónea orientada a la búsqueda de la verdad material.

La omisión de producir o requerir pruebas técnicas pertinentes —pese a contar con el deber jurídico de hacerlo— no solo compromete la validez del acto administrativo, sino que evidencia un ejercicio arbitrario de la función fiscalizadora, incompatible con los principios de impulso de oficio, razonabilidad e interdicción de la arbitrariedad. Este estándar refuerza la exigencia de que toda controversia que involucre aspectos técnicos sea resuelta mediante un análisis integral y sustentado en conocimientos especializados, garantizando así decisio-

nes legítimas, debidamente motivadas y acordes con el debido proceso administrativo tributario.

IV. CRITERIOS DEL PODER JUDICIAL Y EL TRIBUNAL FISCAL EN CONTROVERSIAS DE NATURALEZA TÉCNICA

Tal como lo ha destacado la OCDE, la prevención de controversias tributarias constituye un eje central de una Administración Tributaria moderna y legítima¹¹. En efecto, al señalar que la prevención de disputas es un objetivo legítimo —dado el alto costo de los procedimientos contenciosos— y que uno de sus elementos clave es la provisión de orientación y asesoría a los contribuyentes mediante guías, criterios interpretativos, herramientas informativas y mecanismos preventivos específicos, la OCDE parte de una premisa clara: la actuación administrativa debe ser previsible, coherente y transparente. Este enfoque es incompatible con prácticas arbitrarias que desconozcan, sin sustento técnico ni jurídico suficiente, los medios probatorios presentados por los contribuyentes.

Una administración que asume seriamente un rol preventivo no solo orienta *ex ante*, sino que también se autoimpone límites *ex post*, en tanto no puede desestimar pruebas ni apartarse de los criterios previamente difundidos sin una motivación reforzada, objetiva y verificable. De lo contrario, se rompe la lógica de confianza y cooperación que subyace al modelo de prevención de disputas promovido por la OCDE y se vacía de contenido el derecho del contribuyente a probar y a obtener una decisión debidamente motivada. En este sentido, la prevención de controversias no es solo una herramienta de eficiencia administrativa, sino una manifestación concreta del principio de interdicción de la arbitrariedad en la actuación de las administraciones tributarias.

Siguiendo los criterios establecidos por el Tribunal Constitucional y la OCDE, tanto el Poder Judicial como el Tribunal Fiscal han señalado que, cuando la Administración Tributaria y/o los jueces deciden rechazar una prueba de carácter técnico, no pueden hacerlo basándose únicamente en apreciaciones subjetivas o en afirmaciones carentes de sustento. En tales casos, dichas entidades tienen la obligación de desvirtuar la prueba mediante fundamentos técnicos debidamente acreditados.

¹¹ OCDE (2025):

As disputes can be resource intensive processes, preventing them is the most effective strategy, and a key element in the dispute prevention framework is the provision of guidance and advice to taxpayers. Tax administrations often do this as part of their wider service strategy. This can include putting information and interactive tools on their website, publishing guidelines and taxpayer information briefs, and carrying out educational and business support initiatives (see also Chapter 5). In addition, many administrations offer specific dispute prevention mechanisms and some of those approaches are described in this section. (p. 116)

En el ámbito judicial, este criterio se aprecia en la Casación 951-2020/ANCASH, emitida el 6 de junio de 2022. Aunque se trata de un caso de índole penal, el pronunciamiento resulta ilustrativo por los criterios que establece sobre la valoración de pruebas técnicas, en particular, de los informes periciales.

La sentencia analizó un caso sobre presuntas irregularidades en la ejecución de la obra pública Construcción de la Piscina Municipal, en la provincia de Pomabamba. Según el Ministerio Público, pese a que se realizaron los pagos correspondientes, la obra no fue entregada ni puesta en funcionamiento a tiempo. Además, se habría utilizado material de calidad inferior al previsto y se habrían detectado diversas fallas estructurales. Adicionalmente, se imputaron pagos en exceso realizados por la Municipalidad, sin la aprobación de una ampliación presupuestal ni una justificación legal válida, a pesar de tratarse de un contrato a suma alzada. Estas circunstancias motivaron la imputación del supuesto delito de peculado doloso contra varias autoridades y funcionarios municipales.

En primera instancia, el Juzgado Penal emitió sentencia condenatoria respecto de algunos imputados y absolutoria respecto de otros. Dicha decisión fue impugnada tanto por los sentenciados como por el Ministerio Público. Al resolver los recursos de apelación, la Sala Penal revocó la sentencia de primera instancia y absolvió a todos los procesados, lo que dio lugar a la interposición del recurso de casación por parte del Ministerio Público.

Al resolver el recurso de casación, la Sala Penal Permanente de la Corte Suprema observó que la sentencia de vista había fundamentado la absolución de los procesados en una lectura incompleta e ilógica de las pericias de ingeniería civil y contable, lo que la llevó a concluir que dichas pruebas no generaban convicción suficiente. Frente a ello, la Sala señaló que un juez no puede apartarse de las conclusiones de una pericia recurriendo únicamente a conocimientos propios, sean técnicos o científicos; por el contrario, debe sustentar su valoración atendiendo a los criterios y aportes del peritaje, con base en la coherencia lógica de sus razonamientos y a la solidez científica de sus fundamentos. Asimismo, agregó que cuando el informe pericial cumple con las exigencias de lógica, técnica y ciencia aplicables al caso, éste no puede ser rechazado por el juez sin incurrir en arbitrariedad (Casación 951-2020/ANCASH, 2022, fundamento jurídico 4).

Como se desprende de lo expuesto, la Corte Suprema sostiene que, cuando se discuten cuestiones de naturaleza técnica, las conclusiones contenidas en un informe especializado –como la prueba pe-

ricial– no pueden ser descartadas mediante simples afirmaciones ni sobre la base de apreciaciones subjetivas del juzgador. Para apartarse de este tipo de prueba, resulta necesario ofrecer una explicación clara y, sobre todo, debidamente motivada, sustentada en criterios técnicos objetivos que permitan comprender por qué dichas conclusiones no resultan atendibles. En ese sentido, no es suficiente afirmar que la prueba ‘no genera convicción’ o que resulta ‘insuficiente’ si tales afirmaciones no se encuentran respaldadas por un razonamiento técnico verificable.

Bajo este criterio, la Corte Suprema examinó la pericia de ingeniería civil y las pericias contables actuadas en el proceso, las cuales indicaban que la obra no había sido ejecutada conforme a lo alegado por los procesados y que el contrato celebrado era de suma alzada, lo que impedía la realización de pagos adicionales. En consecuencia, se declaró fundado el recurso de casación.

Este criterio ha sido igualmente reafirmado en la Casación 717-2020/Huancavelica, emitida por la Sala Penal Permanente el 3 de noviembre de 2021. En dicho proceso se analizó la imputación por el supuesto delito contra la vida, el cuerpo y la salud, en la modalidad de agresiones psicológicas contra las mujeres o integrantes del grupo familiar.

Luego de la realización del juicio oral, el Juzgado Penal emitió sentencia absolutoria, pese a que la parte agraviada había ofrecido el Informe Psicológico 140-2017-MIMP/PNCVFS/CEM-HVCA-N.P.R., medio probatorio de naturaleza técnica en el que se determinaba la existencia de afectación psicológica y una dinámica de violencia familiar. Al respecto, el juez cuestionó la validez probatoria de dicho informe al considerar que no cumplía con los requisitos formales previstos en el Código Procesal Penal ni con la metodología de atención integral del Centro de Emergencia Mujer, advirtiendo deficiencias metodológicas e inconsistencias relevantes en su contenido. Tales observaciones encontraban sustento en el Informe Técnico Pericial de Psicología Forense 067-2018-CMLT, el cual había sido solicitado de oficio por el juez.

Frente a esta decisión, el Ministerio Público interpuso recurso de apelación, cuestionando, entre otros aspectos, la supuesta extralimitación del juez por haber solicitado prueba de oficio (Informe Técnico Pericial de Psicología Forense 067-2018-CMLT), cuando correspondía que fuera el imputado quien la ofreciera. No obstante, la Sala Superior declaró infundado el recurso, anuló la sentencia absolutoria y dispuso el archivamiento del proceso por atipicidad, resolución que posteriormente fue impugnada mediante recurso de casación.

Al resolver el recurso de casación, la Sala Penal Permanente se pronunció expresamente, entre otros aspectos, sobre la legalidad del Informe Técnico Pericial de Psicología Forense 067-2018-CMLT, el cual venía siendo cuestionado por el Ministerio Público, señalando que el juez adoptó una posición intermedia respecto de la actuación probatoria de oficio, al considerar necesario confrontar la pericia existente con un nuevo dictamen pericial. La Sala agregó que este proceder puede calificarse como imparcial y acorde con el principio acusatorio –según el cual la carga de la prueba corresponde a la parte acusadora–, pues no tuvo por finalidad favorecer a ninguna de las partes. Por el contrario, buscó verificar si se habían respetado las garantías constitucionales pertinentes o, en su defecto, si la pericia cumplía con los requisitos legales indispensables para su correcta valoración, a fin de determinar si dicho medio probatorio podía ser apreciado válidamente (Casación 717-2020/Huancavelica, 2021, fundamento jurídico 3).

Lo resuelto por la Sala Penal Permanente resulta relevante no solo para ese ámbito, sino también en el tributario, ya que confirma que es legítimo cuestionar una prueba siempre que exista una base objetiva que lo sustente¹². En el caso analizado, la prueba pericial no fue desestimada por decisión arbitraria, sino que se contrastó con otra pericia realizada por un especialista en la misma materia (psicólogo) el cual identificó observaciones que probablemente el juez no hubiese advertido por sí mismo. No obstante, pese a la validez de la actuación de oficio en la prueba, la Corte Suprema, al considerar otras circunstancias del proceso, declaró la nulidad de la sentencia de vista¹³.

Lo expuesto hasta este punto nos permite concluir que, si bien los jueces no están obligados a aceptar automáticamente todos los medios probatorios presentados por las partes, pueden legítimamente cuestionarlos e incluso rechazarlos, siempre que ello esté debidamente sustentado. En este sentido, Gimeno sostiene que, aunque la valoración probatoria no se sujeta a reglas tasadas que impongan al juez un método específico para ponderar cada

medio probatorio o determinar su valor, ello no implica libertad discrecional ni autoriza recurrir a conocimientos privados. Por el contrario, exige que la determinación de los hechos probados sea el resultado de un razonamiento motivado, sustentado y respetuoso de los criterios objetivos que rigen la apreciación de la prueba (citado en Limay, 2021, p. 211).

El autor destaca que la libertad del juez –y, por extensión, de la administración– para valorar la prueba no reduce, sino que refuerza, su obligación de motivación. La inexistencia de reglas preestablecidas que asignen un valor determinado a cada medio probatorio no autoriza al juzgador a fundamentar su decisión en percepciones subjetivas o juicios personales. Por el contrario, debe proporcionar una explicación razonada y objetiva sobre cómo el análisis de la prueba incorporada al proceso permite determinar los hechos acreditados. Este deber de fundamentación opera tanto cuando la prueba confirma un hecho como cuando se opta por considerarla irrelevante o desestimarla, debiendo siempre exponerse de manera clara y justificada los motivos que sustentan dicha decisión.

En la misma línea Gascón señala que el juez no puede ser concebido como un ‘perito de peritos’ por sí mismo, especialmente tratándose de materias técnicas que razonablemente exceden el ámbito de su formación y conocimiento profesional. En tal sentido, cuando los hechos controvertidos requieren ser acreditados mediante pruebas de carácter científico o especializado, la labor del juzgador se limita a evaluar la coherencia, razonabilidad y verosimilitud del medio probatorio ofrecido; y del resto de las pruebas e informaciones que obran en la causa, mas no a sustituir al experto ni a emitir juicios técnicos propios que lo coloquen en la posición de un perito del perito (2013, p. 197).

En este contexto, surge una pregunta clave: ¿bajo qué criterios objetivos pueden la administración, el Tribunal Fiscal y/o los jueces cuestionar o desestimar una prueba de índole técnica o especializada?

¹² Recurrir a los criterios desarrollados por la jurisprudencia penal –en particular, en materia de valoración de la prueba pericial y exigencias de motivación judicial–, no implica una traslación de estándares propios del proceso penal al ámbito tributario. En efecto, la utilidad de estas decisiones radica en su valor como referente interpretativo sobre la racionalidad del razonamiento probatorio y el deber de motivación reforzada de las decisiones estatales.

La traslación de criterios probatorios generales al ámbito tributario no responde a una importación mecánica de precedentes civiles o penales. Se justifica porque el procedimiento tributario es, ante todo, un procedimiento administrativo sujeto al debido procedimiento, a la motivación suficiente, a la verdad material y a la interdicción de la arbitrariedad. En consecuencia, los criterios generales sobre racionalidad probatoria e imposibilidad de desconocer opiniones técnicas sin el debido sustento son aplicables en cuanto son compatibles con las reglas especiales del Código Tributario.

¹³ La Corte Suprema consideró que el Tribunal Superior excedió sus atribuciones al disponer el sobreseimiento en sede de apelación, vulnerando los principios de preclusión y congruencia recursal. Además, indicó que se omitió realizar el necesario debate pericial frente a informes psicológicos contradictorios y se calificaron los hechos como atípicos sin una adecuada valoración de la afectación psicológica.

La respuesta es sencilla. Cuando se trata de medios probatorios técnicos o especializados, cualquier desestimación debería sustentarse –idealmente– en otro medio probatorio de igual naturaleza y nivel técnico, capaz de analizar de manera objetiva el contenido y posibles inconsistencias de la prueba presentada. Solo así la decisión se convertirá en un razonamiento objetivo y debidamente fundamentado.

Teniendo en cuenta lo anterior, cabe plantear un escenario distinto: ¿qué ocurre cuando la administración y/o los jueces evalúan los medios probatorios y explican por qué consideran que estos presentan inconsistencias o no son suficientes para el caso concreto, pero aun así mantienen el reparo u observación sin sustentar su decisión final en criterios objetivos?

En un supuesto como este, no se configura propiamente una vulneración del derecho a la prueba, en la medida en que los medios probatorios han sido efectivamente examinados y se han expuesto las razones por las cuales se consideraron insuficientes. No obstante, sí se advierte una afectación directa al derecho a la debida motivación, puesto que la decisión final no se apoya en criterios objetivos, sino en apreciaciones subjetivas que no permiten comprender, de manera clara y razonada, el fundamento que sostiene la decisión adoptada.

Precisamente, este problema fue abordado en la Resolución 09579-4-2004, emitida el 7 de diciembre de 2004, en la que el Tribunal Fiscal examinó un reparo por mermas formulado por la administración tributaria, vinculado a las pérdidas por mortalidad de pollos en granjas productoras durante la etapa de saca. En dicho caso, el contribuyente sostuvo que las muertes observadas respondían a factores inherentes al propio ciclo productivo, tales como la vulnerabilidad frente a las altas temperaturas, la reducción de aditivos en el alimento y la incidencia de enfermedades propias de cada etapa de crecimiento.

Con la finalidad de sustentar dicha posición, el contribuyente presentó dos informes técnicos, elaborados por su médico veterinario, en los cuales se indicaba que el periodo de vida normal de un pollo puede variar entre 42 y 60 días, dependiendo del tipo de producto final. Así, se precisó que un ‘pollo parrillero’ o ‘para brasa’ es sacado, en promedio, a los 45 días, mientras que el denominado ‘pollo carne’ es sacado aproximadamente a los 50 días.

A pesar de ello, la Administración Tributaria determinó que el ciclo de vida de los pollos era de únicamente 42 días, considerando que cualquier mortalidad posterior constituiría un costo excesivo no deducible para fines tributarios.

Al analizar los hechos, el Tribunal Fiscal se pronunció, entre otras pruebas presentadas, sobre los informes técnicos señalando que, aunque estos mencionaban pérdidas de ‘pollos carne’ equivalentes al 30% de una población de 120000 aves y un incremento de la morbilidad y mortalidad de 35% en los centros de producción de San José Rimal y Mollendo, no detallaban el número exacto ni la edad de las aves afectadas, limitándose en algunos casos a sugerir medidas de vacunación. Además, el Tribunal Fiscal indicó que los porcentajes consignados diferían de los aportados por el contribuyente en su escrito del 11 de diciembre de 2000, donde indicó una pérdida total del 8.80% en todo el ciclo productivo. Por ello, concluyó que tales informes no constituían sustento suficiente de los niveles de mortalidad alegados (Resolución 09579-4-2004, p. 8).

Como se observa, el Tribunal Fiscal expuso con claridad las razones por las cuales consideró que los informes técnicos presentados eran insuficientes para sustentar la deducción de las pérdidas por mermas derivadas de la mortalidad de pollos durante la etapa de saca. Sin embargo, esta explicación sobre la insuficiencia de la prueba no implicaba automáticamente que el reparo se mantuviera. Por el contrario, durante el proceso contencioso administrativo destinado a cuestionar la resolución del Colegiado, el juez advirtió que la administración no expuso una motivación adecuada ni aportó sustento técnico que demuestre que la edad de 42 días era, en efecto, la que correspondía al ciclo de vida normal de un pollo. Asimismo, precisó que, en materia de determinación de mermas, no basta con que la administración simplemente desestime la información presentada por el contribuyente; sino que es indispensable que dicha determinación esté debidamente motivada y respaldada en la documentación y/o información técnica pertinente¹⁴. Por lo cual, decidió revocar el reparo.

Este pronunciamiento refuerza la idea de que, en controversias complejas y de naturaleza técnica, la valoración de la prueba no puede quedar únicamente a la discrecionalidad de la administración ni de los jueces. Incluso cuando la prueba presentada por el contribuyente resulte, tras el debido análisis, insuficiente o poco convincente, ello no exime a las autoridades de la obligación de fundamentar

¹⁴ Similar criterio es recogido en las Resoluciones del Tribunal Fiscal 02488-4-2003; 00399-4-2003 y 10010-2-2024.

su decisión de manera objetiva y respaldada en documentación o información especializada.

Al respecto, resulta relevante mencionar que, en el caso de la valoración de la prueba en los procedimientos administrativos, el derecho a la prueba se encuentra total e íntimamente ligado a los principios de verdad material, impulso de oficio y presunción de veracidad.

Así lo ha destacado la Sexta Sala Especializada en Temas Tributarios en los Expedientes 2926-2011 y 5865-2011, en los que, recalcando la vigencia de los principios de verdad material y presunción de veracidad, ha señalado que la administración tiene el deber —y no solo la carga— de verificar plenamente los hechos que sustentan sus actos. Asimismo, ha precisado que corresponde a quien afirma un hecho probarlo, de modo que la administración debe acreditar los hechos que justifiquen sus decisiones, mientras que el administrado solo debe demostrar los hechos que fundamentan su impugnación.

Como se aprecia, en virtud de los principios antes mencionados y del deber que tiene la administración tributaria para acreditar los hechos en que se funda el acto administrativo por ella dictado, no es posible que frente a la existencia de un informe técnico, esta desconozca su validez sobre la base de exigencias que implican la evaluación de un especialista en la materia y, peor aún, lo haga sin ofrecer o actuar prueba alguna que sustente su posición, pese a tratarse de un informe técnico que, como tal, no puede ser desvirtuado por el solo ‘dicho’ del funcionario respectivo, sino, en todo caso, con base en fundamentos también técnicos que acrediten fehacientemente sus supuestas falencias.

Por ejemplo, los informes técnicos de sustento de mermas, elaborados por profesionales competentes, constituyen las pruebas de naturaleza científica exigidas por la normativa tributaria. En tal sentido, una vez debidamente presentados, dichos informes no pueden ser desvirtuados mediante simples afirmaciones retóricas o apreciaciones dialécticas, sino que exigen, necesariamente, que la contraparte —esto es, SUNAT y/o Tribunal Fiscal— los contradiga mediante estudios técnicos de similar rigor y especialidad. Sin embargo, en la práctica, ello no viene ocurriendo.

Lo más grave de la situación descrita radica en que la existencia de mermas y/o desmedros en la producción avícola —y, en general, en la industria agroindustrial y alimentaria— constituye un hecho ampliamente conocido y aceptado tanto por la propia Administración Tributaria como por el Tribunal Fiscal. Esta realidad sectorial convierte en particular-

mente injustas aquellas decisiones administrativas y judiciales que desconocen la deducibilidad de la totalidad de los gastos por mermas sobre la base de la mera apreciación subjetiva del auditor, prescindiendo de todo sustento técnico propio y sin ofrecer, por encargo de la autoridad administrativa, una opinión especializada que permita demostrar que los importes observados resultan irrazonables, excesivos o ajenos al proceso productivo.

Precisamente, la problemática derivada de cuestionar informes técnicos de mermas sin que exista un informe técnico alternativo elaborado por la propia administración fue abordada de manera expresa en el voto discordante del vocal Huerta Llanos en la Resolución 07791-3-2022, emitida el 25 de octubre de 2022, en el cual este señaló que, dado que el contribuyente presentó durante la fiscalización el informe de mermas requerido por el inciso c) del artículo 21 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la administración no puede objetarlo sin sustentar sus reparos mediante un nuevo informe técnico —emitido por entidades o especialistas con competencia en la materia— que respalde sus observaciones y determine el monto correcto de las mermas cuestionadas (p. 65).

Ahora bien, una situación similar, derivada de la formulación de reparos de naturaleza técnica carentes de sustento objetivo, se advierte en la Resolución 05412-9-2021, emitida el 21 de junio de 2021. Dicho caso se origina en una fiscalización del Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio 2006, en la cual la administración tributaria formuló un reparo al contribuyente por haber aplicado una tasa de depreciación del 10% a los activos denominados *pads* de lixiviación, clasificándolos como ‘otros bienes del activo fijo’.

La Administración Tributaria sostuvo que tales activos debían depreciarse aplicando una tasa anual del 3%, al considerarlos comprendidos dentro del rubro de edificaciones y construcciones, en atención a sus supuestas características de fijeza y permanencia. Por su parte, el contribuyente alegó que los *pads* de lixiviación presentaban una vida útil técnica limitada —estimada entre siete y ocho años— y que eran de uso exclusivo para el proceso de tratamiento del mineral, razón por la cual no podían ser equiparados ni tratados como edificaciones convencionales.

Tras analizar los argumentos expuestos, el Tribunal Fiscal señaló que la posición de la administración, consistente en calificar al *pad* de lixiviación como edificaciones y construcciones, se sustentaba únicamente en el hecho de que la vida útil estimada de dichos bienes —según los informes técnicos presentados por el contribuyente— había sido modi-

ficada y ampliada en función de su estrategia de crecimiento y expansión. No obstante, del expediente no se desprende documentación alguna que acredite que la administración haya verificado efectivamente la naturaleza de tales bienes a fin de sustentar dicha clasificación. En consecuencia, el Colegiado concluyó que el reparo formulado carecía del debido sustento (Resolución 05412-9-2021, p. 45).

Como se puede apreciar, el Tribunal Fiscal pone en evidencia que no resulta suficiente la mera opinión de la Administración Tributaria para sustentar un reparo cuya naturaleza exige un análisis técnico complejo, como ocurre, por ejemplo, con la determinación de la naturaleza de un bien, su composición u otras características relevantes. Por el contrario, se requiere un sustento objetivo y debidamente motivado, que examine de manera integral dichas particularidades y permita determinar, de forma razonada, si corresponde o no la formulación del reparo¹⁵.

La necesidad de sustentar el cuestionamiento a información técnica presentada por el contribuyente mediante prueba especializada generada por la administración ha sido también analizada por los tribunales argentinos en casos donde se discute la acreditación de hechos a través de informes técnicos de precios de transferencia. En efecto, en el caso *Aventis Pharma S.A.*, la Sala D del Tribunal Fiscal de la Nación mediante la sentencia recaída en el Expediente 29.083-1, revocó el reparo de precios de transferencia al señalar que la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) se limitó a discrepar con el informe de precios de transferencia del contribuyente con meras ‘contradicciones retóricas’ y sin presentar el resultado de una ‘tarea sistemática de investigación’ (2010).

Ciertamente, en la referida sentencia, el Tribunal Fiscal de la Nación advirtió que la Administración Tributaria cuestionó a la firma elegida para la comparación, basándose únicamente en disenter del informe de precios de transferencia presentado por el contribuyente, sin aportar resultados derivados de una tarea sistemática de investigación que justificaran la descalificación. El Tribunal señaló que dicha postura se sustentó únicamente en una contradicción retórica, pues la administración pretendió desacreditar el informe aplicando solo argumentos dialécticos y no un análisis objetivo o sustentado.

Por todo lo expuesto, consideramos que carece de todo sentido técnico y jurídico que los órganos ad-

ministrativos y judiciales realicen observaciones de naturaleza técnica respecto a informes o cualquier otro documento especializado elaborado por los profesionales contratados por el contribuyente, toda vez que ambos carecen de los conocimientos expertos necesarios y porque, conforme a lo señalado en la doctrina y jurisprudencia antes citadas, no pueden cuestionar documentos especializados únicamente aplicando su libre criterio. De ahí que cualquier observación a dichos informes o documentos especializados debe estar respaldada por un análisis técnico equivalente. En ausencia de ese contraste técnico, la observación formulada termina careciendo del sustento necesario.

V. CONCLUSIONES

- La valoración conjunta y razonada de los medios probatorios constituye un mandato constitucional y legal ineludible. A partir de la doctrina constitucional sobre el debido proceso, derecho a la prueba y debida motivación de las decisiones, así como de la jurisprudencia de la Corte Suprema y del Tribunal Fiscal, resulta claro que la administración tributaria, el Tribunal Fiscal y los órganos jurisdiccionales están obligados a evaluar los medios probatorios de manera integral y coherente. Cualquier decisión basada en una lectura atomizada de los medios probatorios aportados por el contribuyente vulnera directamente los principios de razonabilidad, interdicción de la arbitrariedad y motivación suficiente.
- La motivación suficiente no se satisface con la mera enumeración de la prueba presentada. Constituye una violación al derecho a la prueba y al deber de debida motivación, limitarse a listar documentos sin explicar su relevancia, pertinencia o impacto en la decisión. La motivación constitucionalmente exigida demanda un análisis claro, objetivo y verificable que permita entender por qué determinados medios probatorios se consideran suficientes, insuficientes o inconsistentes. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional demuestra que la simple referencia a la prueba, sin análisis material, equivale en la práctica a su omisión.
- El estándar correcto exige reconstruir los hechos con base en todos los elementos probatorios disponibles. En materia tributaria, donde los hechos económicos rara vez se acreditan con un único documento conclu-

¹⁵ Similar criterio es compartido en la Resolución 01338-9-2019 del Tribunal Fiscal.

yente, la valoración integral –que articule contratos, facturas, correos electrónicos, reportes técnicos, registros contables, etc.– es la única compatible con un Estado de Derecho y con la naturaleza compleja de las operaciones económicas.

- El rechazo de la prueba técnica exige un estándar reforzado de motivación y sustento especializado. Cuando la controversia presenta naturaleza técnica, la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial solo pueden desvirtuar los medios probatorios técnicos mediante otros elementos técnicos de similar rigor. La doctrina y la jurisprudencia confirman que la discrecionalidad de los órganos resolutores no puede reemplazar la necesidad de sustento especializado, y que carece de validez cualquier rechazo sustentado solo en apreciaciones subjetivas o criterios personales.
- La carga de la prueba en materia tributaria impone deberes afirmativos a la administración. Esta no solo debe valorar de manera razonada la prueba aportada por el contribuyente, sino que tiene el deber –no una mera carga facultativa– de acreditar los hechos que sustentan sus reparos y determinaciones. Prescindir de esta obligación, especialmente en controversias técnicas, genera decisiones indebidamente sustentadas, como lo evidencian, por ejemplo, resoluciones del Tribunal Fiscal donde se revocan reparos por falta de sustento.
- La actuación fragmentaria, arbitraria o técnicamente infundada no solo vulnera derechos fundamentales de los contribuyentes, sino que contradice los estándares internacionales que exigen administraciones tributarias transparentes, previsibles y técnicamente sólidas. Ello refuerza la obligación de valorar integralmente la prueba y motivar adecuadamente cualquier decisión que afecte derechos de los contribuyentes.
- En síntesis, la valoración conjunta y razonada de la prueba –incluyendo la debida apreciación de la prueba técnica– constituye un estándar indispensable para la legitimidad de las actuaciones de la Administración Tributaria y de las decisiones del Tribunal Fiscal y el Poder Judicial. Su inobservancia afecta derechos fundamentales de los contribuyentes, compromete la búsqueda de la verdad material y promueve decisiones arbitrarias que deterioran la confianza del contribuyente en el sistema tributario. 🏛️

CONFLICTO DE INTERESES

Los autores declaran expresamente que no existen conflictos de intereses que hayan influido en la elaboración, evaluación ni publicación del presente artículo.

FUENTES DE FINANCIACIÓN

Los autores declaran que no han recibido financiamiento externo para la realización de la presente investigación.

ESTÁNDARES ÉTICOS

Los autores manifiestan que esta investigación ha sido desarrollada conforme con los principios y estándares éticos aplicables a la labor académica e investigativa.

REFERENCIAS

- Dávila, C. (2023). Errores probatorios en materia tributaria. *IUS ET VERITAS*, (66), 236-257. <https://doi.org/10.18800/iusetveritas.202301.015>
- Dromi, R. (2008). *Acto administrativo*. Hispania Libros.
- Gascón, M. (2013). *Prueba científica: Un mapa de retos. Estándares de prueba y prueba científica*. Marcial Pons.
- Limay Chavez, R. (2021). Las máximas de experiencia en la valoración racional de la prueba: Uso adecuado e inadecuado desde la perspectiva de género. *IUS ET VERITAS*, (63), 208-223. <https://doi.org/10.18800/iusetveritas.202102.011>
- OECD (2025). *Tax Administration 2025: Comparative information on OECD and other advanced and emerging economies*. OECD Publishing.
- Rohde, P. (2000). *Derecho Aduanero Mexicano*. Ediciones Fiscales.
- Taruffo, M. (2013). *Verdad, prueba y motivación en la decisión sobre los hechos*. Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación.
- Vargas, A. (2023). El derecho fundamental a la prueba y su desarrollo en la jurisprudencia de los tribunales constitucionales de Latinoamérica. *Anuario de Derecho Constitucional Latinoamericano*, 29, 297-321.

LEGISLACIÓN, JURISPRUDENCIA Y OTROS DOCUMENTOS LEGALES

Resolución del Tribunal Fiscal 00399-4-2003, 23 de enero de 2003 (Perú).

Resolución del Tribunal Fiscal 02488-4-2003, 9 de mayo de 2003 (Perú).

Resolución del Tribunal Fiscal 09579-4-2004, 7 de diciembre de 2004 (Perú).

Resolución del Tribunal Fiscal 19674-A-2011, 28 de noviembre de 2011 (Perú).

Resolución del Tribunal Fiscal 01338-9-2019, 12 de febrero de 2019 (Perú).

Resolución del Tribunal Fiscal 05412-9-2021, 21 de junio de 2021 (Perú).

Resolución del Tribunal Fiscal 07791-3-2022, 25 de octubre de 2022 (Perú).

Resolución del Tribunal Fiscal 10010-2-2024, 30 de octubre de 2024 (Perú).

Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, 7 de diciembre de 2017, Casación 289-2017-Cusco (Perú).

Sala Civil Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, 24 de setiembre de 2020, Casación 1242-2017-Lima Este (Perú).

Sala Penal Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, 3 de noviembre de 2021, Casación 717-2020-Huancavelica (Perú).

Sala Penal Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, 6 de junio de 2022, Casación 951-2020-Áncash (Perú).

Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, 19 de diciembre de 2018, sentencia recaída en el Expediente 2926-2011 (Perú).

Sexta Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas

Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, 31 de julio de 2015, sentencia recaída en el Expediente 5865-2011 (Perú).

Tribunal Constitucional [T.C.], 5 de julio de 2004, sentencia recaída en el Expediente 0090-2004-AA/TC (Perú).

Tribunal Constitucional [T.C.], 17 de octubre de 2005, sentencia recaída en el Expediente 06712-2005-HC/TC (Perú).

Tribunal Constitucional [T.C.], 25 de mayo de 2006, sentencia recaída en el Expediente 00294-2005-PA/TC (Perú).

Tribunal Constitucional [T.C.], 11 de diciembre de 2006, resolución recaída en el Expediente 3943-2006-PA/TC (Perú).

Tribunal Constitucional [T.C.], 16 de julio de 2007, sentencia recaída en el Expediente 05601-2006-PA/TC (Perú).

Tribunal Constitucional [T.C.], 5 de febrero de 2009, sentencia recaída en el Expediente 00535-2009-PA/TC (Perú).

Tribunal Constitucional [T.C.], 16 de enero de 2012, sentencia recaída en el Expediente 03891-2011-PA/TC (Perú).

Tribunal Constitucional [T.C.], 18 de julio de 2012, sentencia recaída en el Expediente 00452-2012-PA/TC (Perú).

Tribunal Constitucional [T.C.], 31 de enero de 2023, sentencia recaída en el Expediente 02398-2022-PA/TC (Perú).

Tribunal Fiscal de la Nación [T.F.N.], Sala D, 26 de febrero de 2010, Aventis Pharma S.A. s/recurso de apelación – impuesto a las ganancias, Expediente 29.083-I (Argentina).