

ARTÍCULOS DE INVESTIGACIÓN

Derecho fundamental a la prueba y la presunción de intereses en materia tributaria: Problemas epistémicos y constitucionales del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta peruana

*Fundamental right to proof and the interest presumption
in tax law: Epistemic and constitutional issues
of article 26 of the Peruvian Income Tax Act*

Gabriella Valenzuela 

*Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Perú,
y Pontificia Universidad Católica del Perú*

Renzo Cavani 

Pontificia Universidad Católica del Perú

Stefan Espejo Macedo 

Pontificia Universidad Católica del Perú

RESUMEN

El artículo tiene como objetivo cuestionar la interpretación literal del artículo 26 primer párrafo de la Ley del Impuesto a la Renta peruana, asumida por la Administración Tributaria de dicho país. Esta interpretación consiste en que la presunción de existencia de intereses en préstamos solo puede ser bloqueada por el contribuyente si este presenta libros contables de su deudor. Para ello, desde una metodología dogmática jurídica, se realizará una reconstrucción de diversos aspectos teóricos sobre las presunciones en sentido estricto, incorporando algunas consideraciones respecto de las presunciones en el derecho tributario, a fin de demostrar que esta interpretación literal: i) desnaturaliza el carácter de garantía institucional no epistemológica de una presunción; ii) viola el compromiso epistémico que el principio de verdad material imprime en el procedimiento administrativo tributario peruano; iii) que la restricción probatoria generada por ella no se encuentra conforme al derecho fundamental a la prueba, específicamente, el ofrecimiento y la admisión; y iv) que esta

restricción vulnera el principio constitucional tributario de la capacidad contributiva, ya que se grava una situación económica basada en una presunción sobre intereses que, en realidad, son inexistentes.

PALABRAS CLAVE

Presunciones legales • derecho tributario • derecho fundamental a la prueba • capacidad contributiva • derecho a ofrecer prueba • admisión.

ABSTRACT

This paper aims to criticize the literal interpretation of section 26 of the Peruvian Income Tax Act that is accepted by the Peruvian IRS. This interpretation consists of the presumption that the existence of interests in loans can only be trumped by the taxpayer if they present their debtor's account books. For this purpose, from a legal dogmatic methodological approach, some theoretical issues regarding the theory of legal presumption will be raised, as well as some considerations on presumptions in tax law. The main result is that this literal interpretation: i) alters the legal presumption's nature of being a non-epistemic institutional guarantee; ii) violates the epistemic commitment of the material truth principle that is disciplined by Peruvian administrative procedural law; iii) represents a severe evidence restriction against the fundamental right of proof, specifically the right of presenting evidence and the admissibility of evidence; and iv) this restriction violates the ability-to-pay principle because imposes a tax burden based on a presumed economic situation involving a non-existent interest.

KEY WORDS

Legal presumptions • tax law • fundamental right to proof • ability-to-pay principle • right to present evidence • admissibility.

I. INTRODUCCIÓN

En el derecho tributario es bastante común el uso de las presunciones legales y ficciones jurídicas que permiten dispensar de la prueba de ciertos hechos a la Administración Tributaria, sea frente a situaciones de difícil probanza o porque se presume que un hecho ocurre normalmente¹ (*id quod plerumque accidit*). El derecho tributario peruano no es la excepción. Sin embargo, a partir del uso las presunciones jurídicas se pueden crear diversos problemas al momento de determinar el hecho imponible, la base imponible o, en general, defenderse de la acción de la Administración Tributaria². En efecto, es en las controversias en materia tributaria donde se produce mayor confusión dada la multiplicidad de textos legales y administrativos, la complejidad técnica, las diversas estructuras comerciales sofisticadas, etcétera³. De este modo, el uso de las presunciones y ficciones puede generar aplicaciones abusivas por la Administración Tributaria.

¹ TARUFFO (2008), p. 152.

² HERNÁNDEZ BERENGUEL (1985), pp. 31 y ss.

³ OSORIO (2023), pp. 5-6.

Uno de estos problemas es el referido al riesgo de reconstruir riquezas ficticias o meramente hipotéticas al constatar hechos económicamente relevantes, pero que están completamente desvinculados de la realidad. En dicho sentido, el riesgo se manifiesta en que la búsqueda de eficiencia de la acción administrativa vaya en desmedro del principio constitucional tributario de la capacidad contributiva⁴.

En este trabajo nos enfocaremos en una presunción legal muy específica: aquella regulada en el artículo 26 primer párrafo del Decreto Supremo 179-2004-EF, del 8 de diciembre de 2004, Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. Este dispositivo establece que, en el caso del otorgamiento de préstamos en dinero, se presume que se devenga cierto porcentaje de intereses *«salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor»*. Dicha presunción por sí sola no debería constituir ninguna afectación al contribuyente; sin embargo, sí que la podría haber si se asume una interpretación literal consistente en que *solamente* se podrá bloquear la presunción si es que el prestatario o deudor del contribuyente (quien hizo el préstamo) cuenta con libros contables, de manera que se pueda probar con este documento que no hubo pago de intereses o que este fue menor. Esta es precisamente la interpretación asumida por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal peruano. Ello genera que, aun cuando no se haya pactado el pago de intereses, el contribuyente (esto es, el prestamista) tendría que pagar un impuesto a la renta que rigurosamente no se corresponde con la renta percibida, vulnerándose también el principio de la capacidad contributiva como límite constitucional al ejercicio de las potestades tributarias.

En función de ello, en este artículo realizaremos una reconstrucción de diversos aspectos teóricos sobre las presunciones legales en sentido estricto, sumada a algunas consideraciones respecto de las presunciones en el derecho tributario, a fin de exponer y analizar la interpretación literal del artículo 26 mencionado. Así, buscamos demostrar que: i) esta interpretación termina desnaturalizando el carácter de garantía institucional no epistemológica de una presunción (convirtiéndola, más bien, en una de tipo contra-epistemológica); ii) no se condice con el compromiso epistémico del principio de verdad material consagrado en el procedimiento administrativo tributario peruano a cargo de la administración; iii) la restricción probatoria no se encuentra conforme al derecho fundamental a la prueba, específicamente, el ofrecimiento y la admisión de pruebas; y iv) se vulnera el principio de la capacidad contributiva como límite constitucional al ejercicio de las potestades tributarias.

⁴ CIPOLLA (2022), p. 124.

II. LA INTERPRETACIÓN LITERAL DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 26 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA PERUANA

El artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta establece:

Para los efectos del impuesto se presume, salvo prueba en contrario constituida por los libros de contabilidad del deudor, que todo préstamo en dinero, cualquiera que sea su denominación, naturaleza o forma o razón, devenga un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones multiplicada por un factor de ajuste. Regirá dicha presunción aun cuando no se hubiera fijado el tipo de interés, se hubiera estipulado que el préstamo no devengará intereses, o se hubiera convenido en el pago de un interés menor. Tratándose de préstamos en moneda extranjera se presume que devengan un interés no inferior a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda extranjera (TAMEX) que publique la Superintendencia de Banca, Seguros y Administradoras Privadas de Fondos de Pensiones multiplicada por un factor de ajuste. El Ministerio de Economía y Finanzas mediante decreto supremo puede actualizar los referidos factores de ajuste. [...] En todo caso, se considerará interés la diferencia entre la cantidad que recibe el deudor y la mayor suma que devuelva, en tanto no se acrede lo contrario. [...] Las disposiciones señaladas en los párrafos precedentes serán de aplicación en aquellos casos en los que no exista vinculación entre las partes intervenientes en la operación de préstamo. De verificarse tal vinculación, será de aplicación lo dispuesto por el numeral 4) del artículo 32 de esta ley.

Dicho artículo es aplicable, en conjunto con el artículo 15⁵ del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta peruana, aprobado por Decreto

⁵ «Artículo 15. Presunción de intereses: Se aplicará las siguientes normas a la presunción de intereses del Artículo 26 de la Ley: a) Solo se considerará préstamo a aquella operación de mutuo en la que medie entrega de dinero o que implique pago en dinero por cuenta de terceros, siempre que exista obligación de devolver. b) La presunción de intereses no será de aplicación en el caso de préstamos que de acuerdo a disposiciones legales se deban otorgar con tasas de interés inferiores a las señaladas en el artículo de la referencia. c) No se consideran préstamos a las operaciones tales como pagos por cuenta de terceros efectuados por mandato de la ley, entregas de sumas en calidad de depósito de cualquier tipo, adelantos o pagos anticipados y provisiones de fondos para su aplicación efectiva a un fin. d) Tampoco se considerará préstamo a los retiros en dinero que a cuenta de utilidades y hasta el monto de las que corresponda al cierre del ejercicio, efectúen los socios e integrantes de las sociedades y entidades consideradas o no personas jurídicas por el artículo 14 de la ley. e) Tratándose de préstamos al personal de la empresa, por concepto de adelanto de sueldos o destinados a la adquisición o construcción de vivienda de tipo económico, la presunción de intereses operará por el monto total del préstamo cuando éste exceda de una Unidad Impositiva Tributaria o de treinta Unidades Impositivas Tributarias, según sea el caso».

Supremo 122-94-EF, del 19 de septiembre de 1994, a las operaciones de préstamo en dinero realizado por personas naturales sin negocio, con negocio y a las personas jurídicas que generan rentas por los intereses que puedan percibir por dichas operaciones. En el Perú, los intereses están constituidos por el total del producto que proviene de la colocación de un capital a través de un préstamo. En ese sentido, serán la diferencia existente entre la mayor suma devuelta al acreedor y la cantidad que recibe el deudor⁶. Este concepto también es reconocido en el segundo párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta.

A su vez, el artículo 24 letra a) de la ley mencionada señala que las rentas de segunda categoría serían aquellos intereses originados en la colocación de capitales, cualquiera sea su denominación o forma de pago, como los producidos por títulos, cédulas, debentures, bonos, garantías y créditos privilegiados o quirografarios en dinero o en valores. En consecuencia, esta hipótesis de incidencia grava la diferencia obtenida por el acreedor entre el total devuelto (si hubiere intereses pactados) y la cantidad que entrega al deudor como mutuo dinerario.

Respecto al concepto de presunción, Jordi Ferrer Beltrán ha explicado que es usado en la doctrina para hacer referencia a diferentes fenómenos jurídicos⁷ que pueden funcionar como reglas o como inferencias. Asimismo, pueden ser de tipo legal o judicial; pueden admitir o no prueba en contrario; y, finalmente, algunas tendrán hecho base y otras no⁸. Para

⁶ MEDRANO (2018), p. 71.

⁷ Es también la postura de CARBONELL (2021), p. 373.

⁸ FERRER BELTRÁN (2022), p. 413. En sentido similar, MATIDA (2018), p. 93, ha explicado que, a pesar de parecer que las presunciones han sido desarrolladas de manera ordenada y sistematizada, en realidad su empleo habría sido confuso. Esto último sería un síntoma de que en la actualidad existe una carencia de autonomía conceptual, ya que la terminología es aplicada erráticamente algunas veces como sinónimo de la carga de la prueba y otras veces como diversas situaciones distintas ubicadas bajo un mismo concepto, con la justificación de que pertenecerían a un género común. Según la autora, la ambigüedad terminológica reduce y afecta el valor explicativo del concepto de presunción, ya que de nada sirve un concepto que siempre requiera una explicación adicional ante los diversos supuestos que comprende en función de los tipos de presunciones. Por otra parte, AGUILÓ REGLA (2018), pp. 221 y ss., también realiza críticas similares, por ejemplo, manifestando que la presunción *iuris et de iure* no comparte las propiedades de las presunciones vinculadas a «es presumible» (teóricas o proposicionales) como de las relacionadas a «se presumirá» (las normativas), a saber, establecen una verdad pragmática o procesal, y esa verdad procesal es derrotable por la verdad material. Por tanto, las presunciones *iuris et de iure* no serían casos de razonamiento presuntivo y dicha noción sería teóricamente prescindible, pues podría explicarse bajo otras figuras teóricas. Al respecto, véase también MATIDA (2023). Para una mayor comprensión acerca de esta polémica, véase FERRER BELTRÁN (2022), pp. 413-426.

efectos de este trabajo, nos concentraremos en una presunción que es conocida en la doctrina como presunción legal *iuris tantum*, «relativa» o «derrotable»⁹; o, como ha sido denominada recientemente, «presunción en sentido estricto», dado que el dispositivo legal analizado consagra una presunción de esa naturaleza.

La estructura de una norma que contiene una presunción vincula dos hechos genéricos: el primero es llamado *hecho base* y el segundo es denominado *hecho presunto* o *presumido*. El primero deberá ser probado a fin de desencadenar, como consecuencia jurídica, que el segundo se entienda probado también¹⁰, a raíz de la imposición del legislador. Este tipo de presunciones obligan a los destinatarios a que acepten el hecho presunto *como si fuera verdadero* en los casos en que quede probado el hecho base¹¹. De ese modo, se impone *ex ante* un resultado a sus destinatarios (como personas juzgadoras, funcionarios públicos, etcétera), a menos que el afectado con la presunción consiga probar en contra del hecho presumido¹².

Cabe resaltar que existe doctrina que ha señalado que las presunciones, además de absolutas y relativas, también podrán ser mixtas o intermedias. En estos casos, la ley determina que se podrá probar en contrario solamente con algunos medios probatorios específicos. Empero, creemos que dicha categoría es innecesaria y ya está cubierta por el concepto de presunción *iuris tantum*. En efecto, si una ley permite probar en contrario con *cualquier medio probatorio*, solo *con algunos medios probatorios* o *un único medio probatorio* es un problema relacionado al criterio de la conduencia de los medios probatorios¹³. Esto será explicado con mayor detenimiento en la primera parte del cuarto acápite.

Entre el *hecho base* y el *hecho presunto* o *presumido* existe un enlace entre los dos tipos que es impuesto por el legislador y que podría tener un fundamento epistémico en algunos casos, como resultado de una generalización que se configuraría de la siguiente manera: ante la probanza del hecho base, es *altamente probable* que ocurra el segundo¹⁴. Es lo que

⁹ TARUFFO (2008), pp. 152 y ss.

¹⁰ FERRER BELTRÁN (2022), p. 415.

¹¹ FERRER BELTRÁN (2022), pp. 416-417; TORRES TAVEIRA (2006), p. 529.

¹² FERRER BELTRÁN (2022), pp. 414-418.

¹³ En sentido similar, TOMÉ (2016), pp. 173-174, se ha pronunciado indicando que *presunción mixta* no es un concepto apropiado, ya que no existe una categoría lógica que se ubique entre las absolutas o relativas. Todo lo que no es absoluto tendrá el carácter de relativo, independientemente que se pueda probar en contrario con un solo medio probatorio, algunos medios probatorios o con cualquier medio probatorio.

¹⁴ FERRER BELTRÁN (2022), p. 415.

se conoce bajo el conocido brocardo *id quod plerumque accidit*, esto es, lo que ocurre con regularidad o lo que ocurre la mayoría de las veces¹⁵.

Un buen ejemplo es la famosa presunción de paternidad. La regla indica que se presume que la hija o el hijo nacido durante el matrimonio (o dentro de un cierto tiempo posterior a este) es del marido, aunque se admite que este pueda probar, mediante un examen de paternidad, que en realidad no lo es. En este caso, la decisión del legislador radica en que es *altamente probable* que la concepción del hijo o la hija se haya dado en el seno del matrimonio (pues, a su criterio, es lo que *normalmente ocurre en realidad*). Pero no solamente se basa en dicho fundamento epistémico, sino también en la búsqueda de la protección del niño o la niña, a fin de que no se quede sin filiación, más allá de que exista la posibilidad de que la mujer haya tenido relaciones extramaritales con otro hombre y que este sea el verdadero progenitor.

En la misma línea, otras razones por las que el legislador establece las presunciones en sentido estricto obedecen claramente a decisiones políticas, a partir de las que se pueden buscar fines más específicos, como económicos o sociales¹⁶. Así, por ejemplo, ocurre con la presunción de la commoriencia: si queda probado que dos o más personas con vínculos consanguíneos murieron en un mismo evento, *se presume* que murieron simultáneamente, salvo que se pruebe que uno murió antes que el otro. Aquí se busca facilitar los aspectos sucesorios (con contenido económico)

¹⁵ CIPOLLA (2022), p. 134. Dicho aspecto también ha sido resaltado en la doctrina tributaria peruana sobre presunciones en BARDALES (2017), p. 16.

¹⁶ Además de una decisión del legislador de lo que *normalmente ocurre* en la realidad, TARUFFO (2008), pp. 152 y ss., indica que existen otras justificaciones para las presunciones, como asignar ventajas sociales, económicas y estratégicas entre las partes; trasladar la carga a la parte que tiene un fácil acceso a las pruebas; y liberar a la parte «débil» (como en las causales laborales y de discriminación) y asignar a la parte «fuerte» la carga de probar lo contrario. En consecuencia, en general, las presunciones legales son utilizadas con el objetivo de facilitar la victoria de una de las partes relevándola de las cargas probatorias y trasladándola a la otra parte, como ocurre en los casos de los procesos por daños, negligencia profesional, contaminación industrial y ventas de productos inseguros o peligrosos. En sentido similar, se ha señalado que las reglas de presunción pueden cumplir diversas finalidades: i) ayudan a facilitar la aplicación de las normas en supuestos en los cuales la prueba resulta difícil o imposible (por ejemplo, la presunción de la época de la concepción a partir del nacimiento); ii) permiten corregir el desequilibrio que pueda existir entre las partes (por ejemplo, la presunción de la existencia de un contrato y de las cláusulas de un contrato de trabajo); y iii) permiten garantizar el reconocimiento de derechos o situaciones valiosas para la vida social o institucional (por ejemplo, la presunción de paternidad y la protección de los intereses del niño concebido en el matrimonio). Véase CARBONELL (2021), pp. 378-379.

de los herederos de las personas muertas. De esa manera, si es que hay muerte simultánea, los fallecidos no se heredan entre sí y la herencia pasa a quienes corresponda.

La presunción en sentido estricto es una forma que el legislador emplea para solucionar conflictos en temas probatorios. Según la doctrina, esta es una forma de distribuir los riesgos de la falta de la probanza de los hechos¹⁷ y actúa en la distribución de la carga de la prueba, dispensando de probar el *hecho presunto* o *presumido* a la parte que alega el hecho base y que le interesa la aceptación del *hecho presumido* como verdadero¹⁸.

En dicho sentido, su función básica radica en que permite superar las situaciones de impasse del proceso decisorio en que estén ausentes elementos de juicio a favor o en contra de determinada proposición. Esta norma de presunción (que tiene una naturaleza proposicional) se representa de la siguiente manera: «Si está probado (P) y no está probado ($\neg Q$), entonces es obligatorio presumir (Q)». Dicha norma de presunción puede implicar un rasgo de *parcialidad*¹⁹ basado en consideraciones probabilísticas (en caso de que ocurra P, si es más o menos frecuente Q que $\neg Q$), evaluativas (en caso de que ocurra P, si presumir Q tendría consecuencias más o menos graves respecto a las consecuencias de presumir $\neg Q$), y procesales o procedimentales (en caso de que ocurra P, si es más o menos fácil producir pruebas en favor de Q que de $\neg Q$)²⁰.

Por otra parte, desde el punto de vista de su función, Jordi Ferrer Beltrán ha indicado que, frente a situaciones de incertidumbre fáctica, una

¹⁷ FERRER BELTRÁN (2018), pp. 413-414. Así, las presunciones relativas, al admitir prueba en contrario, solo ofrecen al tribunal una «verdad provisional», que puede ser cancelada por la parte a la que se le traslada la carga de la prueba. Según TARUFFO (2008), pp. 152-153, se trata de criterios para la decisión final sobre los hechos.

¹⁸ Según BARBOSA MOREIRA (1977), p. 60: «En general, como bien se sabe, la carga de la prueba es distribuida precisamente en función de esa posición; en otras palabras, el criterio básico reposa en la circunstancia de ser *demandante* o *demandado* en el proceso. Por tanto, el sujeto considerado, de acuerdo con las reglas tradicionales, si es demandante le corresponderá probar el hecho constitutivo del (supuesto) derecho, mientras que si es demandado le corresponderá probar los hechos impeditivos, modificativos o extintivos. Sin embargo, la presunción legal *hace abstracción* de esa circunstancia que, en las demás hipótesis, es decisiva: la persona a quien la presunción no le favorece soporta la carga de la prueba de lo contrario *independientemente* de su posición procesal, no importando el hecho de ser demandante o demandado» (énfasis del original).

¹⁹ ULLMANN-MARGALIT (2019), p. 20, ha señalado que en las presunciones existe un elemento de sesgo además del elemento de arbitrariedad o artificialidad. Esto se debe a que existen dos respuestas posibles a la cuestión de hecho presumida: o bien es un «sí» o un «no»; sin embargo, la regla de presunción se inclina por una de ellas y la favorece.

²⁰ ULLMANN-MARGALIT (2019), pp. 34-37; MENDONCA (1998), pp. 94-95.

presunción *stricto sensu* posee dos funciones: por una parte, modifica el *thema probandum* cambiando un hecho de más difícil prueba por otro que sea más fácil de probar, tal como el caso de la conmociencia, por lo que ofrece una mayor facilidad probatoria; por otra, la presunción asigna la carga de la prueba de que el hecho probado no ha ocurrido a la parte contraria²¹.

A su vez, Josep Aguiló Regla ha indicado que este tipo de presunción en sentido estricto se asemeja a las reglas jurídicas por las siguientes razones: i) el razonamiento del juez es subsuntivo, ya que tiene que comprobar si los hechos particulares probados por la parte se subsumen en el hecho base (caso genérico) que está previsto en la norma de presunción; ii) la falsedad del supuesto de hecho supone el bloqueo de la aplicación de la consecuencia jurídica que ha sido prevista por la regla (que, a juicio del autor, implica un deber de asumir una verdad procesal); y iii) existe la posibilidad —como en toda regla— que las consecuencias jurídicas establecidas por las normas de presunción puedan ser derrotadas en un caso particular (la verdad procesal del hecho presunto es derrotada por la verdad material)²².

Asimismo, Daniel Mendonca indica que existen dos maneras de atacar a una presunción que producen el mismo efecto práctico: la *estrategia de bloqueo* y la *estrategia de destrucción*. En el primer caso, la presunción «dado P, se presumirá que Q», podrá ser bloqueada en caso C si, y solo si, se justificase que no se ha probado el hecho base representado en P en C, o que se pueda probar la negación del hecho base representado por P en C. En el segundo caso, la misma presunción quedará destruida en el caso de que C sí, y solo si, se prueba la negación del hecho presumido representado por Q en C. Por tanto, la primera estrategia se dirige a atacar la proposición base de la norma presuntiva representada en P, y su discusión se basará en el valor probatorio que tendrán las evidencias aportadas a su favor o en la producción de pruebas para su negación. No obstante, en el caso de la segunda estrategia, la discusión versará acerca de si hubo una producción de pruebas para la negación de la proposición presumida representada por Q²³.

Más concretamente, respecto de las presunciones en materia tributaria, se ha dicho que las presunciones legales poseen fines más específicos y concretos que los que se elaboran en la doctrina científica general. De ese modo, las presunciones legales servirán, en primer lugar, como una técni-

²¹ FERRER BELTRÁN (2022), pp. 417-418.

²² AGUILÓ REGLA (2018), p. 218.

²³ MENDONCA (1998), pp. 97-98.

*ca-jurídico fiscal para resolver conflictos*²⁴, en principio con un carácter abstracto, para que sean posteriormente aplicadas a casos concretos y facilitar la prueba de los hechos; en segundo lugar, como *instrumento específico de lucha contra el fraude fiscal*²⁵, al dirigirse la conducta de los obligados tributarios en determinado sentido²⁶. Asimismo, se justifica su presencia en el derecho tributario por razones de eficacia y oportunidad en la aplicación de los tributos²⁷ y para preservar la estabilidad social²⁸.

²⁴ En la doctrina argentina también se le ha entendido como una técnica jurídica que se justifica para facilitar la gestión de la recaudación tributaria, la determinación del periodo fiscal, la atribución de responsabilidad patrimonial a ciertos sujetos, etcétera. Véase, por ejemplo, NAVARRINE y ASOREY (1985), pp. 125-126.

²⁵ En el mismo sentido, HERNÁNDEZ (1987), pp. 29-30, ha señalado que en el ordenamiento tributario peruano se utiliza la técnica de la presunción para combatir la evasión tributaria, debido a que el legislador no podría permanecer impasible ante dicha situación, que merece una solución rápida. Esta finalidad ha sido también entendida por NAVARRINE y ASOREY (1985), p. 126, como una causa no jurídica que justifica su inclusión en los ordenamientos jurídicos tributarios para combatir la evasión. Por su parte, TORRES TAVEIRA (2006), p. 532, señala que el objetivo principal de la presunción será el de *alejar la actividad tributaria* de la Administración Tributaria para que pueda obtener un mayor control sobre la elusión fiscal. Si bien concordamos con esta posición, se debe matizar que la Administración Tributaria sí deberá probar, al menos, el hecho base. Es decir, deberá ofrecer elementos de juicio que acrediten el hecho base para poder obtener las consecuencias del hecho presunto o presumido.

²⁶ BENAVENTE (2013), pp. 88-89. De manera más amplia, el autor ha señalado que las presunciones legales en el derecho tributario sirven para resolver el problema de ausencia de pruebas. Desde la perspectiva de las presunciones a favor del contribuyente, apoyan a sus autoliquidaciones, con la consecuencia de que disminuirán su actividad probatoria, reducirán los conflictos y litigios en la aplicación de la norma tributaria y reforzarán su seguridad jurídica en sus relaciones con la Administración Tributaria. Por su parte, desde la perspectiva de las presunciones legales a favor de la Administración Tributaria, apoyan sus actos de liquidación, con la consecuencia de que las presunciones legales serán instrumentos para prevenir y luchar contra el fraude fiscal, así como disuadir a los obligados tributarios de realizar determinadas conductas o comportamientos fraudulentos, e incrementará la actividad probatoria negativa de los obligados tributarios que cumplan con sus deudas tributarias.

²⁷ ESEVERRI MARTÍNEZ (1995), p. 19. El autor, además, ha justificado la presencia de las presunciones legales. Para ello, caracteriza a la actividad de determinación de tributos de la Administración Tributaria como una en la que rige el principio inquisitivo o de investigación de oficio, que obliga al órgano administrativo a comprobar las situaciones tributarias al buscar por sí mismo la verdad material de la configuración de los hechos imponibles, sin esperar la colaboración de los interesados en el desarrollo de esa actividad. Esto a diferencia del proceso civil, en el que las partes, por mandato del principio dispositivo, fijan libremente el objeto del litigio, proponiendo y aportando las pruebas que más le convengan a sus intereses.

²⁸ En la doctrina brasileña, TOMÉ (2016), p. 177, añade dicha función además de las

En cuanto a su funcionalidad, al igual que las presunciones legales en general, las presunciones legales en el derecho tributario permitirán el desplazamiento del objeto de la prueba²⁹ (en caso de imposibilidad o dificultad de la prueba directa) y la inversión de la carga de la prueba que permita garantizar un estado de cosas existente o un estatus adquirido³⁰. No obstante, debe quedar claro que la Administración Tributaria siempre deberá ofrecer elementos de juicios para acreditar el hecho base³¹.

Un ejemplo de presunción legal *iuris tantum* o *stricto sensu* usado comúnmente en las leyes tributarias es aquel en el que se presume que las prestaciones de trabajo y de bienes serán siempre retribuidas, salvo prueba en contrario³². De tal manera que, cuando se pruebe el hecho base constituido por la realización de un sujeto de derecho de una prestación de bienes y servicios a otro sujeto de derecho, se tendrá como hecho presunto o presumido que fueron retribuidas³³. La presunción relativa se fundamen-

funciones de las presunciones en el derecho tributario de suplir las deficiencias probatorias cuando la Administración Tributaria se vea imposibilitada de probar ciertos hechos y de garantizar la recaudación tributaria.

²⁹ NAVARRINE y ASOREY (1985), p. 103, también indican que en la prueba de las presunciones legales se produce un desplazamiento de la carga de la prueba, debido a que en las presunciones relativas la parte que niega el hecho deberá probar la inexistencia de este, y la que invoca dicha presunción quedará relevada de la prueba por estar favorecida con ella. En conclusión, según esta posición existiría un cambio en el objeto de la prueba.

³⁰ HERNÁNDEZ (1987), p. 29. En sentido similar, también en la doctrina peruana, LLAQUE, PRIETO y VÁSQUEZ (2023), p. 15, han señalado que se produce un desplazamiento en relación con la carga de la prueba con las presunciones.

³¹ TOMÉ (2016), p. 299, ha criticado el entendimiento respecto a la idea de la inversión de la carga de la prueba utilizada para las presunciones en el derecho tributario, pues señala que nace de una enseñanza del derecho procesal civil. Por tanto, no sería posible extraerla totalmente para el caso de las presunciones en el derecho tributario, pues esta rama posee principios propios, como el de tipicidad. De ese modo, la autoridad administrativa no queda relevada del todo de la prueba de hechos, pues para realizar su razonamiento presuntivo deberá ofrecer medios probatorios que acrediten el hecho base. Compartimos dicha precisión, sin embargo, ello no obsta que también exista un desplazamiento de la carga de la prueba en las normas que reconocen presunciones tributarias.

³² Esta presunción relativa se encuentra recogida en la Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de España: «Artículo 6. Hecho imponible: [...] 5. Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital».

³³ Si bien en el Perú no hay una presunción explícita similar, existen algunas relacionadas, como el artículo 72-D del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo 816 y el numeral 12 del artículo 65 del mismo cuerpo normativo. Se transcriben ambos dispositivos a continuación: «Artículo 72-D. Presunción de remuneraciones por omisión de declarar y/o registrar a uno o más trabajadores. Cuando la Administración Tributaria, com-

taría en el criterio del legislador de que *normalmente ocurre en la realidad* (*id quod plerumque accidit*) que las prestaciones de servicios y de bienes se realizan a cambio de una prestación económica (fundamento epistémico). Sin embargo, también el legislador tributario entenderá que existen otros valores, tales como la eficacia de la Administración Tributaria en la determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. De igual manera, se buscará que, en principio, se evite la evasión fiscal por parte de los contribuyentes.

Otro ejemplo de presunción relativa es aquella incluida en el artículo 52 de la Ley del Impuesto a la Renta. Se trata de la presunción de considerar una renta neta no declarada cuando existan incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario³⁴.

Ahora bien, acerca de los intereses presuntos regulados en el primer párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta y en el Decreto Supremo 122-94-EF, de fecha 19 de septiembre de 1994, el hecho base es la existencia de un préstamo de dinero a cargo del contribuyente (quien es el acreedor en el mutuo dinerario, sea que esté sujeto o no a fiscalización). Por su parte, el hecho presunto es que dicho préstamo de dinero se dio a una cierta tasa de interés que genera renta y, por tanto, una tasa impositiva. Esta presunción relativa aplica aun cuando no existan tales intereses por acuerdo entre contribuyente y deudor, no se haya fijado un tipo de interés o la tasa pactada sea inferior a la tasa indicada en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta.

pruebe que el deudor tributario califica como entidad empleadora y se detecta que omitió declarar a uno o más trabajadores por los cuales tiene que declarar y/o pagar aportes al Seguro Social de Salud, al Sistema Nacional de Pensiones o renta de quinta categoría, se presumirá que las remuneraciones mensuales del trabajador no declarado, por el periodo laborado por dicho trabajador, será el mayor monto remunerativo mensual obtenido de la comparación con el total de las remuneraciones mensuales que hubiera registrado, o en su defecto, hubiera declarado el deudor tributario por los períodos comprendidos en el requerimiento, el mismo que será determinado de la siguiente manera. [...] Artículo 65. Presunciones: La Administración Tributaria podrá practicar la determinación en base, entre otras, a las siguientes presunciones: [...] 12. Presunción de remuneraciones por omisión de declarar y/o registrar a uno o más trabajadores».

³⁴ «Artículo 52. Se presume que los incrementos patrimoniales cuyo origen no pueda ser justificado por el deudor tributario, constituyen renta neta no declarada por este. Los incrementos patrimoniales no podrán ser justificados con: a) Donaciones recibidas u otras liberalidades que no consten en escritura pública o en otro documento fehaciente. b) Utilidades derivadas de actividades ilícitas. c) El ingreso al país de moneda extranjera cuyo origen no esté debidamente sustentado. d) Los ingresos percibidos que estuvieran a disposición del deudor tributario pero que no los hubiera dispuesto ni cobrado, así como los saldos disponibles en cuentas de entidades del sistema financiero nacional o del extranjero que no hayan sido retirados. e) Otros ingresos, entre ellos, los provenientes de préstamos que no reúnan las condiciones que señale el reglamento».

Si el contribuyente está interesado en demostrar que se encuentra en alguno de estos tres supuestos, tiene la carga de probarlo con los libros contables de su deudor. Demostrar esta alegación redundaría en que no le corresponde al prestamista pagar impuesto a la renta o, en todo caso, que el monto sería menor. En consecuencia, constituye una presunción relativa que influye en la configuración del hecho imponible y en la determinación de la base imponible³⁵ de rentas obtenidas por préstamos de dinero del contribuyente.

En la doctrina nacional se ha entendido que dicha norma jurídica comprende una presunción relativa o *iuris tantum*³⁶. Sin embargo, existe otro sector que ha señalado que se trata de un supuesto de una ficción legal, ya que dicho artículo comprendería una renta ficta al ignorar la realidad de las circunstancias. En ese sentido, Garibaldi ha indicado:

De esta forma, cuando una persona natural presta a una persona jurídica con la cual no guarda vinculación alguna, entonces no se configurarán los intereses presuntos del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, ya que a través de los libros contables de la empresa deudora (libro caja y bancos, por ejemplo), se demostrará que la cantidad de dinero que ha ingresado como préstamo es la misma que está siendo devuelta al prestamista. De esta forma, para el caso que nos ocupa, la renta ficta del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta operará cuando una persona natural presta a otra persona natural (puesto que esta última no lleva contabilidad). Por otro lado, si una persona natural realiza un empréstito a una persona jurídica con la cual guarda vinculación, regirá la presunción de intereses (renta ficta) para la persona natural, determinados bajo la metodología de precios de transferencia del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta³⁷.

Cabe resaltar que, en el derecho tributario argentino, el artículo 47 de la Ley de Impuesto a las Ganancias determina que cuando no se determina en forma expresa el tipo de interés, a los efectos del impuesto se presume, salvo prueba en contrario, que toda deuda —sea esta la consecuencia de un préstamo, de la venta de inmuebles, etcétera— devenga un tipo de interés no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales, excepto el que corresponde a deudas con actualización legal, pactada o fijada judicialmente, en cuyo caso resultan de aplicación los corrientes en plaza para ese tipo de operaciones. Navarrine

³⁵ HERNÁNDEZ BERENGUEL (1985), p. 42; ARANA (2006), p. 317.

³⁶ HERNÁNDEZ BERENGUEL (1985), p. 42; ARANA (2006), p. 317; TRITO Y ACOSTA (2015), p. 62.

³⁷ GARIBALDI (2010), pp. 204-205.

y Asorey señalan que el primer caso se trata de una ficción relativa que contiene elementos indiciarios, mientras que en el segundo caso se trata de una ficción absoluta, pues no permitiría prueba en contrario³⁸. En la actualidad, el artículo 48 de dicha ley establece:

Cuando no se determine en forma expresa el tipo de interés, a los efectos del impuesto se presume, salvo prueba en contrario, que toda deuda, sea esta la consecuencia de un préstamo, de venta de inmuebles, etcétera, devenga un tipo de interés no menor al fijado por el Banco de la Nación Argentina para descuentos comerciales, excepto el que corresponda a deudas con actualización legal, pactada o fijada judicialmente, en cuyo caso serán de aplicación los que resulten corrientes en plaza para ese tipo de operaciones, de acuerdo con lo que establezca la reglamentación. Si la deuda proviene de ventas de inmuebles a plazo, la presunción establecida en el párrafo anterior rige sin admitir prueba en contrario, aun cuando se estipule expresamente que la venta se realiza sin computar intereses.

Por su parte, no compartimos la opinión de Garibaldi³⁹ cuando indica que el artículo 26 primer párrafo de la Ley del Impuesto a la Renta comprendería una ficción. Este concepto parte por asumir una verdad jurídica que el legislador sabe de antemano que es falsa o bastante improbable; sin embargo, la presunción contenida se basa en una situación que normalmente ocurre en la realidad: que cuando se realizan mutuos dinerarios se pacta un interés para que el acreedor reciba un lucro. Además, el primer párrafo del artículo 26 utiliza el sintagma «se presume», haciendo referencia a que contiene una presunción, lo que permite la posibilidad de probar en contrario, expresa referencia a una presunción *iuris tantum*.

No obstante, el punto aquí no es cuestionar propiamente la existencia de una presunción *iuris tantum* en relación con operaciones de préstamo de dinero. El problema es partir de una interpretación literal del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, a fin de entender que esta presunción solamente podría ser bloqueada por el contribuyente mediante un único medio probatorio: los libros de contabilidad del prestatario, esto es, de aquel que se benefició del desembolso del préstamo. Desde esta interpretación existe una restricción probatoria en cuanto al ofrecimiento y la admisión a efectos de que se pueda bloquear el resultado de la presunción o, más precisamente, la probanza del hecho presunto (la aplicación de una cierta tasa de interés que conduce a tener que pagar impuesto a la renta).

³⁸ NAVARRINE y ASOREY (1985), p. 57.

³⁹ GARIBALDI (2010), pp. 204-205.

Asimismo, como será analizado en el penúltimo acápite, dicha interpretación puede generar una afectación al principio de capacidad contributiva. En efecto, podría ocurrir que una determinación de la obligación tributaria sea realizada sobre la base de hechos que no han acaecido en la realidad. En otras palabras, el contribuyente (acreedor del mutuo dinamario) al que se le grava un interés con dicha presunción, en realidad no estaría generando ninguna renta y se le estaría gravando por un interés inexistente. En dicho sentido, la aplicación del primer párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta operaría como una ficción en la que el legislador establece una verdad jurídica que se sabe falsa o poco probable.

Esta es exactamente la interpretación asumida por la doctrina nacional⁴⁰ a través de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat), ente recaudador del impuesto a la renta en el Perú, y el Tribunal Fiscal peruano, órgano administrativo que resuelve conflictos en materia tributaria de segunda instancia. Este último plasmó:

*Que de acuerdo con lo establecido por este Tribunal en las resoluciones 06965-4-2005 y 0791-4-2006, la presunción de intereses contenida en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta se aplica en el caso de detectarse préstamos (mutuos) en los que exista entrega de dinero con la obligación de devolver, presunción que solo admite como prueba en contrario los libros de contabilidad del deudor*⁴¹.

De la misma forma, en otra resolución, el Tribunal Fiscal peruano estableció:

*Que de las normas glosadas [artículos 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, 15 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 1648 del Código Civil] se desprende que la presunción de intereses contenidas en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta se aplica en el caso de detectarse préstamos (mutuos) en los que exista entrega de dinero con la obligación de devolver, presunción que solo admite como prueba en contrario, los libros de contabilidad del deudor del préstamo*⁴².

Por otra parte, la Sunat, amparada en el criterio del Tribunal Fiscal, refiriéndose a los artículos 26 de la Ley del Impuesto a la Renta y 15 del

⁴⁰ MEDRANO (2018), p. 71, por ejemplo, explica que dicha presunción permite prueba en contrario en el caso que el prestatario tenga libros de contabilidad y allí constara que no se debía pagar intereses o que son inferiores a los mínimos previstos en la norma. No obstante, no problematiza sobre la preocupación que tenemos en este artículo.

⁴¹ Tribunal Fiscal, RTF 12603-8-2011, 22 de julio de 2012, p. 9.

⁴² Tribunal Fiscal, RTF 06598-2-2012, 27 de abril de 2012, p. 3. Dicho criterio también ha sido repetido en Tribunal Fiscal, RTF 03778-3-2010, 13 de abril de 2010, p. 4.

Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, sobre la presunción ahora analizada, indicó:

Teniendo en cuenta las normas antes glosadas, el Tribunal Fiscal en reiterada jurisprudencia ha señalado que la presunción de intereses contenida en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta se aplica en el caso de detectarse préstamos en los que exista entrega de dinero con la obligación de devolver, presunción que solo admite como prueba en contrario los libros de contabilidad del deudor⁴³.

Cabe resaltar que en el caso que motivó la segunda decisión del Tribunal Fiscal antes referida, el recurrente era una empresa que había realizado un préstamo a uno de sus accionistas y alegaba que no recibía intereses. La empresa señaló que semejante interpretación del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta de parte de la Administración Tributaria afectaba su derecho al ofrecimiento de pruebas y al debido proceso, a la vez que otorgaba una ventaja discriminatoria a los préstamos a favor de empresas. La razón de ello es que las empresas sí están obligadas a llevar libros de contabilidad, por lo que serían las únicas con posibilidad de rebatir la presunción de la norma mencionada si se vieran beneficiadas con un préstamo. Asimismo, la empresa alegó que existía una imposibilidad de ofrecer las pruebas solicitadas por el mencionado artículo, puesto que los documentos (libros contables del deudor del contribuyente) pertenecían a un tercero que no estaba sujeto a una fiscalización y, por tanto, tampoco en la obligación de entregarlos. Empero, el Tribunal Fiscal dio la siguiente respuesta al argumento de la empresa contribuyente:

Que sobre este extremo, la recurrente se ha limitado a manifestar que en los préstamos realizados no se estableció el cobro de intereses y que el hecho que los beneficiarios sean personas naturales no supone la aplicación de la presunción de intereses, sin haber sustentado la existencia de alguna de las excepciones contenidas en las normas previamente glosadas, por lo que corresponde mantener el reparo por intereses presuntos y, por tanto, confirmar la apelada en este extremo, debiendo precisarse que en el presente caso, la presunción de intereses no se aplica por la condición de personas naturales de los beneficiarios, sino por el hecho que la única prueba en contrario admitida por la Ley del Impuesto a la Renta está constituida por los libros de contabilidad del deudor, supuesto que no es de aplicación para las personas naturales que no lleven contabilidad⁴⁴.

⁴³ Sunat, informe 041-2021-SUNAT/7Toooo, 27 de abril de 2021, p. 2.

⁴⁴ Tribunal Fiscal, RTF 06598-2-2012, 27 de abril de 2012.

En tal sentido, el Tribunal Fiscal es consciente de que existen casos de personas naturales como deudores del contribuyente que no cuentan con los libros contables (que no es obligatorio por ley). Sin embargo, se limita a la consabida interpretación literal: la única prueba en contrario está constituida por los libros contables, sin importar si los deudores son personas naturales o jurídicas, ni si tienen la obligación legal de llevar libros contables o no. Este es precisamente el caso que nos lleva a problematizar los puntos que siguen a continuación.

III. LA INTERPRETACIÓN LITERAL DEL ARTÍCULO 26 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA COMO UNA REGLA CONTRAEPistemológica

En el modelo racionalista de la prueba, o modelo cognoscitiva de fijación judicial de los hechos, se entiende que una de las finalidades principales es que la formulación de los enunciados fácticos verdaderos se corresponda con la realidad (es decir, la búsqueda de la verdad como correspondencia)⁴⁵. Empero, existen otros valores que también coexisten con dicha finalidad y son importantes para el proceso.

Según Marina Gascón Abellán, estos valores pueden ser de dos tipos: valores prácticos preocupados en la resolución del conflicto mediante la aplicación de normas jurídicas, por ejemplo, la declaración de la cosa material juzgada, las preclusiones de los actos procesales, la regla de juicio de la carga de la prueba, etcétera; o valores ideológicos que estén vinculados a cierta ideología jurídica, por ejemplo, el garantismo que ordena que en la búsqueda de la verdad en el proceso penal se respeten la libertad y la dignidad de las personas. Dichos valores se positivizan dentro del marco institucionalizado del proceso, que cuenta con diversas reglas procesales

⁴⁵ Acerca de la relación teleológica entre prueba y verdad, FERRER BELTRÁN (2007), p. 30, indica que si una de las finalidades principales del derecho es regular la conducta, se deben aplicar las consecuencias jurídicas previstas en las normas a los casos que así correspondan. Por tanto, la prueba jurídica se considera exitosa cuando los hechos que se declaran probados son verdaderos, por lo que la función de la prueba es la determinación de la verdad de los hechos. Además, el autor indica que es posible influir en la conducta de los destinatarios de las normas jurídicas si el proceso cumple la función de determinar los hechos y aplicar la sanción prevista por el derecho. De este modo, el objeto fundamental de la actividad probatoria en el proceso judicial es la averiguación de la verdad. Por su parte, GASCÓN ABELLÁN (2010), pp. 51-52, señala que el modelo epistemológico cognoscitivista se orienta a la formulación de enunciados fácticos que serán verdaderos siempre que los hechos descritos hayan sucedido, y falsos en sentido contrario. Para ello, el concepto de verdad requerido por el modelo es el de la correspondencia, mientras que el principio de criterio de verdad es el de la contrastación empírica.

que condicionan la obtención del conocimiento de la verdad y se encaminan a una solución del conflicto⁴⁶.

Dentro de este marco institucionalizado se pueden encontrar tres tipos de reglas o garantías institucionales, en función de su incidencia en la averiguación de la verdad: i) garantías institucionales epistemológicas que contribuyen a la averiguación de la verdad; ii) garantías institucionales no epistemológicas que, si bien no contribuyen con la averiguación de la verdad, al menos no producen menoscabo a su búsqueda; y iii) garantías institucionales contraepistemológicas que dificultan o entorpecen la averiguación de la verdad⁴⁷. Por ejemplo, una regla contraepistemológica sería la cosa material juzgada, pues busca proteger la seguridad jurídica y ponerle fin a una controversia (que serían los valores prácticos del proceso, en la línea de lo planteado por Gascón Abellán).

Acorde a ello, las presunciones *en sentido estricto* o *iuris tantum* son garantías institucionales *no epistemológicas*. Los criterios del legislador para instituir el hecho presunto pueden responder a criterios epistémicos, pero, como hemos visto, también pueden responder a criterios económicos o sociales, fundados en decisiones políticas del legislador respecto de la solución de diversos problemas probatorios. De hecho, como plantea Gascón Abellán, las presunciones legales *iuris tantum* protegerían *valores técnicos*, como la eficacia en la administración de justicia, e *ideológicos*, como el orden familiar en el caso de la presunción de paternidad matrimonial o los intereses económicos de los sucesores y del tráfico jurídico en el caso de la commoriencia⁴⁸.

En el ámbito del derecho tributario, las presunciones pueden llegar a ser usadas a fin de facilitar el combate contra la evasión o el fraude fiscal, de manera de propiciar que la Administración Tributaria dé por probados ciertos hechos. Por supuesto, el contribuyente afectado con dicha presunción podrá defenderse y probar que el hecho presunto, en realidad, no ocurrió.

Ahora bien, al analizar la presunción *iuris tantum* regulada en el primer párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, podría partirse de la generalización de que, en la realidad, normalmente ocurre que los contratos de mutuo dinerario se realizan pactando intereses. Pero aun cuando esto sea contingente o, inclusive, falso, la decisión del legislador

⁴⁶ GASCÓN ABELLÁN (2010), pp. 119 y ss.

⁴⁷ GASCÓN ABELLÁN (2010), p. 122. Cabe resaltar que no todas las reglas institucionales son garantías de algún valor jurídico (práctico o ideológico) o simplemente garantías de verdad, ya que algunas son solamente formalidades, ritos, etcétera. Tal sería el ejemplo de la juramentación de los testigos previo a realizar su declaración ante el juez.

⁴⁸ GASCÓN ABELLÁN (2010), pp. 140-141.

tributario es que se redistribuya la carga de la prueba y que el contribuyente pruebe en contrario la ocurrencia del hecho presunto, a fin de favorecer la eficacia de la facultad de la Administración Tributaria de determinar la obligación tributaria (en este caso, el impuesto a la renta por intereses derivados de préstamos).

Así, una norma de presunción que establece que un préstamo se realiza mediando intereses —salvo prueba en contrario— configuraría una garantía no epistemológica al no impedir que se llegue a la verdad (como correspondencia) de la proposición fáctica sobre el hecho presunto. Hasta aquí no habría mayor inconveniente. No obstante, la interpretación literal de este cuerpo legal asumida por el Tribunal Fiscal y la Sunat se aleja mucho de esta conclusión, ya que, bajo esta, constituiría una regla *contraepistemológica* que, en los hechos, termina *impidiendo la averiguación de la verdad*.

En concreto, esta lectura impediría que la Administración Tributaria pueda reconocer si realmente se pactaron intereses y si estos fueron por debajo de la tasa de interés regulada en la presunción del artículo 26, ya que no permitiría que el contribuyente afectado por la presunción pueda valerse de otros medios probatorios fuera de los libros contables de su deudor. Como se ha visto, esta situación es problemática para los casos en los que el deudor sea una persona natural, dado que no está obligado a llevar libros contables. Lo que se tendría es una presunción que, en la práctica, haría imposible de bloquear el hecho presunto, y ello terminaría atentando contra su propia naturaleza de presunción en sentido estricto. Por si fuera poco, una interpretación de este tipo es claramente contraria al «principio de verdad material», que suele estar presente en el ámbito de los procedimientos administrativos, como es el caso del Perú⁴⁹. Dicho uso práctico llevaría a que la presunción relativa contenida en el primer párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta sea usada, en realidad, como una *ficción jurídica*. Por definición, esto claramente impide la búsqueda de la verdad material.

⁴⁹ Esta idea se sostiene en el artículo 4 numeral 1 de la Ley 27444 de Procedimiento Administrativo General: «*I.II. Principio de verdad material. En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas. En el caso de procedimientos trilaterales la autoridad administrativa estará facultada a verificar por todos los medios disponibles la verdad de los hechos que le son propuestos por las partes, sin que ello signifique una sustitución del deber probatorio que corresponde a estas. Sin embargo, la autoridad administrativa estará obligada a ejercer dicha facultad cuando su pronunciamiento pudiera involucrar también al interés público.*

Así, una decisión de la Administración Pública que involucra la situación jurídica de los administrados (los contribuyentes) solo puede estar justificada si es que esta recabó las pruebas relevantes y las contrastó adecuadamente respecto de los hechos a probar. La doctrina peruana ha interpretado el principio de la verdad material en el sentido de que existe un deber, en el procedimiento administrativo, de alcanzar una verdad material de los hechos (*rectius*: proposiciones fácticas sobre los hechos). Este deber se sustentaría en el interés público, que trasciende a las alegaciones realizadas por las partes. Por mandato de dicho principio, la autoridad administrativa *debe* procurar todas las medidas probatorias autorizadas por ley para alcanzar la verdad material de los hechos⁵⁰ (con la excepción de los procedimientos trilaterales, en los que la administración se desempeña como un juzgador imparcial).

Este principio se corresponde con un compromiso epistémico⁵¹ del procedimiento administrativo peruano. Respecto a esto, se debe buscar que el juez, para llegar a una decisión justa, reconstruya los hechos que lo llevarán a dar la razón, total o parcialmente, a una de las partes, a fin de que se aumente la posibilidad del descubrimiento de la verdad en el proceso. Por lo tanto, existe una intrínseca e innegable relación entre «verdad», «adecuada verificación de los hechos» (*accertamento*) y «decisión justa»⁵². Esta reflexión se adecua perfectamente para el caso del procedimiento contencioso-tributario al ser un procedimiento especial dentro del procedimiento administrativo en el que rige el principio de verdad material. A su vez, respecto al proceso civil, y que es aplicable también al procedimiento administrativo, Taruffo señala:

Desde este punto de vista, la verdad de los hechos en litigio no es un objetivo en sí mismo ni el propósito final de un proceso civil. Es más bien una condición necesaria (o un objetivo instrumental) de toda decisión justa y legítima y, en consecuencia, de cualquier resolución apropiada y correcta de la controversia entre las partes. Por lo tanto, la verdad no es un objetivo final en sí mismo ni una mera consecuencia colateral o efecto secundario del proceso civil: es solo una condición necesaria para una decisión apropiada, legítima y justa. Dado que el proceso judicial tiene por objeto hacer justicia y no solo resolver conflictos, o —*rectius*— está orientado a resolver conflictos por medio de una solución justa, no po-

⁵⁰ Véanse MORÓN URBINA (2020), pp. 118-120; y GUZMÁN NAPURÍ (2013), pp. 54-55.

⁵¹ Respecto a la dimensión epistémica del proceso, para ideas que también son aplicables al procedimiento administrativo por mandato del principio de verdad material, véase TARUFFO (2010), pp. 156-176.

⁵² CAVANI (2023), pp. 86 y ss.

demos hacer a un lado la verdad, como una condición de justicia, en la decisión de los casos⁵³.

Del mismo modo, Ferrer Beltrán manifiesta que existe una postura que señala que la relación existente entre prueba y verdad es teleológica, debido a que la verdad no tendría ningún papel definitorio de la prueba, sino más bien se le consideraría como un objetivo último de la actividad probatoria: «Alcanzar el conocimiento de la verdad acerca de los hechos ocurridos»⁵⁴. Asimismo, el autor indica:

En cambio, no parece que se pueda decir que, en ese caso, sin más, ha funcionado con éxito la institución jurídica de la prueba. Si una de las funciones principales del derecho es la regulación de la conducta, el cumplimiento de esta función requiere que en el proceso se apliquen las consecuencias jurídicas previstas en las normas si, y solo si, se han producido efectivamente los hechos condicionantes de esas consecuencias. Para ello, la prueba como actividad tiene la función de comprobar la producción de esos hechos condicionantes o, lo que es lo mismo, de determinar el valor de verdad de los enunciados que describen su ocurrencia. Y el éxito de la institución de la prueba jurídica se produce cuando los enunciados sobre los hechos que se declaran probados son verdaderos, por lo que puede sostener que la función de la prueba es la determinación de la verdad de los hechos⁵⁵.

Cabe resaltar que en el procedimiento administrativo tributario rigen los principios de impulso de oficio e investigación de oficio. Es la Administración Tributaria, en atención al interés público, la que debe asumir un rol activo en la completa conducción (inicio, desarrollo y conclusión) del procedimiento (impulso de oficio)⁵⁶, así como recabar todos los elementos de convicción (investigación de oficio)⁵⁷. Sin embargo, debido a la particularidad del derecho tributario, ello no excluye que sea el propio contribuyente quien, en principio, declare los hechos con relevancia tributaria mediante la autoliquidación, permitiendo así que la administración tome conocimiento de ellos (principio declarativo).

En toda esta actividad probatoria en el procedimiento administrativo tributario, la Administración Tributaria debe guiararse por la búsqueda de

⁵³ TARUFFO (2008), p. 23.

⁵⁴ FERRER BELTRÁN (2005), p. 56.

⁵⁵ FERRER BELTRÁN (2005), p. 72. En el mismo sentido de ser la averiguación de la verdad el objetivo institucional en el proceso, véase FERRER BELTRÁN (2007), pp. 29-32.

⁵⁶ BARDALES (2017), pp. 24-25.

⁵⁷ RODRÍGUEZ-BEREJÍO (2007), pp. 95-96.

la verdad material. En consecuencia, en el punto que nos interesa, la interpretación literal del primer párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta genera un claro descompás con el compromiso epistémico del procedimiento administrativo tributario peruano y una profunda incoherencia sistémica. Esto lleva a que el procedimiento contencioso tributario (que en el Perú es un tipo de procedimiento administrativo, con diversas reglas especiales) no sea un instrumento eficaz para el descubrimiento y la determinación de la verdad de los hechos en los que se fundarán las decisiones administrativas.

IV. LA INTERPRETACIÓN LITERAL DEL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 26 DE LA LEY DEL IMPUESTO A LA RENTA Y EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA PRUEBA

1. Derecho fundamental a la prueba (en especial: ofrecimiento y admisión) y sus limitaciones

La doctrina extranjera y nacional⁸⁸, así como el Tribunal Constitucional peruano⁸⁹, han entendido que el derecho fundamental a la prueba po-

⁸⁸ En la doctrina extranjera, PICÓ I JUNOY (2008), volumen 9, pp. 537-542, señala que el contenido del derecho fundamental a la prueba está contenido por el derecho a la admisión de la prueba, el derecho a la práctica de la prueba y el derecho a la valoración de la prueba. En sentido similar, DE PAULA RAMOS (2013), pp. 290-294, señala que la admisión, la producción y la valoración racional a través de una decisión motivada de la prueba forman parte del contenido de dicho derecho fundamental. Asimismo, FERRER BELTRÁN (2007), pp. 52-59, indica que los elementos al derecho a la prueba son tres: el derecho a utilizar todas las pruebas de que se dispone para demostrar la verdad de los hechos que fundan la pretensión, el derecho a que las pruebas sean practicadas en el proceso y el derecho a una valoración racional de las pruebas practicadas. Por otra parte, ya en la doctrina peruana, BUSTAMANTE (2015) señala que el derecho fundamental a la prueba está conformado por los siguientes subderechos: el derecho a ofrecer medios probatorios y que sean admitidos; el derecho a que se actúen adecuadamente los medios probatorios y que se asegure la producción o conservación de la prueba; y el derecho a que se valoren en forma adecuada y motivada los medios de prueba.

⁸⁹ Tribunal Constitucional, STC 6712-2005-HC/TC, 17 de octubre de 2005, fundamento 15: «*Existe un derecho constitucional a probar, aunque no autónomo, que se encuentra orientado por los fines propios de la observancia o tutela del derecho al debido proceso. Constituye un derecho básico de los justiciables de producir la prueba relacionada con los hechos que configuran su pretensión o su defensa. Según este derecho, las partes o un tercero legitimado en un proceso o procedimiento tienen el derecho a producir la prueba necesaria con la finalidad de acreditar los hechos que configuran su pretensión o defensa. Así, por ejemplo, el artículo 188 del Código Procesal Civil establece que los medios probatorios tienen por finalidad acreditar los hechos expuestos por las partes, producir certeza en el juez respecto de los puntos controvertidos y fundamentar sus decisiones. Se trata de un derecho complejo que está compuesto por el derecho*

se cuatro vertientes: i) el derecho a ofrecer los medios probatorios; ii) el derecho a que sean admitidos; iii) el derecho a que sean adecuadamente actuados y se asegure su producción y conservación; y iv) el derecho a la valoración adecuada y motivada de los medios probatorios.

Asimismo, el derecho fundamental a la prueba tiene una especial vinculación con el derecho de defensa. En efecto, respecto a este último, el Tribunal Constitucional peruano ha indicado:

El derecho de defensa constituye un derecho fundamental de naturaleza procesal que conforma, a su vez, el ámbito del debido proceso, y sin el cual no podría reconocerse la garantía de este último. Por ello, en tanto derecho fundamental, se proyecta como principio de interdicción para afrontar cualquier indefensión y como principio de contradicción de los actos procesales que pudieran repercutir en la situación jurídica de algunas de las partes, sea en un proceso o procedimiento, o en el caso de un tercero con interés⁶⁰.

En consecuencia, al existir una vinculación al contenido del derecho fundamental a la prueba, también se genera un estado de indefensión si una parte no puede valerse de medios probatorios que permitan sustentar sus alegaciones de hecho y de derecho. Esto es absolutamente independiente del tipo o naturaleza de cualquier procedimiento o proceso, por lo que se aplica a procesos ante órganos jurisdiccionales, parlamentarios o administrativos.

De este modo, afectar el derecho fundamental a la prueba implica lesionar el derecho fundamental al debido proceso y a la tutela jurisdiccional efectiva (ambos reconocidos en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú), que claramente son aplicables no solo a un proceso de naturaleza judicial, sino también a todo y cualquier procedimiento administrativo⁶¹.

a ofrecer medios probatorios que se consideren necesarios, a que estos sean admitidos, adecuadamente actuados, que se asegure la producción o conservación de la prueba a partir de la actuación anticipada de los medios probatorios, y que estos sean valorados de manera adecuada y con la motivación debida, con el fin de darle el mérito probatorio que tenga en la sentencia. La valoración de la prueba debe estar debidamente motivada por escrito, con la finalidad de que el justiciable pueda comprobar si dicho mérito ha sido efectiva y adecuadamente realizado».

⁶⁰ Tribunal Constitucional, expediente 8605-2005-AA/TC, 15 de noviembre de 2005, fundamento 14.

⁶¹ Tribunal Constitucional, expediente 4289-2004-AA/TC, 17 de febrero de 2005, fundamentos 2, 3 y 4: «*2. El Tribunal Constitucional estima oportuno recordar, conforme lo ha manifestado en reiterada y uniforme jurisprudencia, que el debido proceso, como principio constitucional, está concebido como el cumplimiento de todas las garantías y normas de orden público que deben aplicarse a todos los casos y procedimientos, incluidos los administrativos, a*

En este trabajo, nos enfocaremos en las dos primeras dimensiones mencionadas: el ofrecimiento y la admisión.

En primer lugar, «ofrecer medios probatorios» alude a una actividad de una parte que incorpora formalmente, en un proceso o procedimiento, los medios probatorios que acompaña a su petición o recurso, para que las pruebas sean oportunamente evaluadas por la autoridad juzgadora. Tales medios probatorios están destinados a acreditar la existencia de ciertas alegaciones de hecho. El ofrecimiento debe realizarse en la forma establecida por la ley según el procedimiento que se trate. Suele haber plazos para hacerlo, además de ciertas formalidades, como tener que acompañarlos con anexos o subirlos en un programa específico en caso de un procedimiento electrónico. Por lo general, las autoridades suelen constatar el cumplimiento de dichas formalidades y, mediante un pronunciamiento muy escueto, los medios probatorios formalmente ingresan al procedimiento o proceso.

A priori, el derecho a ofrecer medios probatorios como parte nuclear del derecho fundamental a la prueba no tiene limitaciones respecto del tipo de prueba que puede ser incorporada por una parte. Esto quiere decir que, en un proceso judicial, un administrado o un contribuyente puede incorporar todos los medios probatorios lícitos que, según su entendimiento y en ejercicio de su libertad, considera que demostrarán las alegaciones de hecho. El ejercicio del derecho de defensa pasa, por tanto, por indicar cuáles son las pruebas que, a su criterio, son las que llevarán a que la autoridad le dé la razón en lo que pide.

fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos. Vale decir que cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea este administrativo —como en el caso de autos— o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal.

3. El derecho al debido proceso, y los derechos que contiene, son invocables, y, por tanto, están garantizados, no solo en el seno de un proceso judicial, sino también en el ámbito del procedimiento administrativo. Así, el debido proceso administrativo supone, en toda circunstancia, el respeto —por parte de la administración pública o privada— de todos los principios y derechos normalmente invocables en el ámbito de la jurisdicción común o especializada, a los cuales se refiere el artículo 139 de la Constitución (juez natural, juez imparcial e independiente, derecho de defensa, etcétera).

4. El fundamento principal por el que se habla de un debido proceso administrativo, encuentra sustento en el hecho de que tanto la administración como la jurisdicción están indiscutiblemente vinculadas a la Carta Magna, de modo que, si la administración resuelve sobre asuntos de interés del administrado, y lo hace mediante procedimientos internos, no existe razón alguna para desconocer las categorías invocables ante el órgano jurisdiccional».

Sin perjuicio de ello, existen casos en que hay limitaciones a la hora de ofrecer medios probatorios. Normalmente, estos criterios están establecidos por el legislador y responden a razones adicionales además de las ya señaladas en el acápite anterior. Uno de ellos, por ejemplo, se encuentra en el artículo 591 del Código Procesal Civil peruano: «*Si el desalojo se sustenta en la causal de falta de pago o vencimiento del plazo, solo es admisible el documento, la declaración de parte y la pericia, en su caso*». Aquí se excluye la posibilidad de que la parte demandante que busca la restitución del bien pueda ofrecer como prueba un testigo o una inspección judicial. Algo similar ocurre con el artículo 690-D del mismo código, referido a la defensa del ejecutado en el proceso de ejecución, que indica que únicamente puede defenderse ofreciendo declaración de parte, documentos y pericia. Cuando se permite a las partes probar ciertas alegaciones solamente con los medios probatorios que la ley indica se conoce como criterio de la conduencia.

Si nos preguntamos a qué se deben estas restricciones, diríamos que se trata de una elección del legislador para atender la naturaleza de la propia discusión y la profundidad de la cognición del juez que se quiere alcanzar. Por ejemplo, en el desalojo por falta de pago o vencimiento de contrato, además de la titularidad de la situación que legitima al demandante a reclamar (tener un derecho de propiedad, usufructo, superficie, administración, etcétera), únicamente se debe discutir si es que el demandado cumplió con pagar la renta o si el contrato suscrito efectivamente ha vencido, lo cual basta para determinar la existencia del derecho a la restitución del bien.

Por su parte, en el caso de la ejecución, se trata de una discusión fundamentalmente documental: se aporta un título valor o una sentencia que contiene una obligación que debe cumplirse y contra su realización solo cabe oponer ciertas defensas, tales como la nulidad del título, la falsedad, la extinción de la obligación o su inexigibilidad. Se trata, pues, de causas en las que sería razonable que solo pueda haber ciertas pruebas en torno a las cuales se deba realizar el debate entre ambas partes.

A partir de estos dos ejemplos, podemos apreciar dos aspectos sobre el ofrecimiento, que son diversos entre sí: que la restricción en el ofrecimiento de los medios probatorios únicamente puede fijarse mediante ley y que esta restricción debe cumplir con criterios de razonabilidad (principio que, por cierto, tiene sustrato constitucional).

De esta manera, si es que existe una restricción indebida en el ofrecimiento de los medios probatorios, sea que dicha restricción es producida por la autoridad decisoria o inclusive por la propia ley, pero sin respal-

do constitucional, entonces la parte que busca aportar dicho medio de prueba se verá imposibilitada de acreditar el hecho alegado o inclusive de defenderse contra alegaciones realizadas por la contraparte o por la propia autoridad administrativa. Con ello, se merma la posibilidad de conocer la verdad de los hechos, lo que es particularmente grave en el procedimiento administrativo tributario, cuyo principio rector es el de verdad material, conforme a la Ley 27444 de Procedimiento Administrativo General, y especialmente en un procedimiento tributario que busca determinar cuál es el impuesto que debe ser pagado.

En segundo lugar, «admitir medios probatorios» implica un juicio más elaborado, cuyo propósito es filtrar los medios probatorios previamente ofrecidos a partir de determinados criterios. Estos criterios dependerán de las normas que regulen el procedimiento, pero suelen ser cuatro: que los medios probatorios sean pertinentes, relevantes, lícitos y que versen sobre los hechos controvertidos.

Los medios probatorios deben buscar acreditar hechos controvertidos porque existen, cuando menos, dos versiones sobre un hecho. Asimismo, los medios probatorios serán pertinentes cuando guarden relación con el objeto del proceso⁶², esto es, el mérito de la causa o el *thema decidendum* ya delimitado. Por su parte, los medios probatorios serán relevantes cuando mantengan una conexión lógica con los hechos en litigio y permitan sustentar a partir de ellos una conclusión acerca de la verdad de tales hechos⁶³. Finalmente, los medios probatorios serán lícitos siempre que no se hayan obtenido a través de la vulneración de derechos fundamentales, sean materiales o procesales. En general, se puede señalar que los tres primeros criterios tienen un fundamento epistémico, dado que buscan permitir el ingreso de información que cualitativamente sea valiosa para la obtención de la verdad en el proceso.

Esto impacta directamente en el respeto al derecho fundamental a la prueba, cuyo contenido normativo está compuesto, entre otros aspectos, por el derecho a que se admitan los medios probatorios ofrecidos *que cumplen con los requisitos legales, superando las barreras de exclusión probatoria*. Con esas cualidades objetivas, se impone a la autoridad judicial o administrativa el deber de admitir los medios probatorios y luego, de ser el caso, el derecho de la parte de actuarlos, para que posteriormente sean valorados en la sentencia o decisión administrativa. Así, la admisión de los medios

⁶² Véase MONTERO AROCA (2005), pp. 151 y ss.

⁶³ TARUFFO (2008), pp. 38 y ss.

de prueba es un momento estelar en el que serán objeto de valoración a fin de corroborar las hipótesis fácticas en juicio⁶⁴.

Por tanto, partiendo de la premisa de que un conjunto de elementos de juicio será más completo mientras existan más pruebas relevantes que puedan aportar inferencias de calidad, regiría en los procesos o procedimientos una especie de regla en favor de la admisión en aquellos casos en que exista duda sobre la relevancia de determinada información que se busca ingresar⁶⁵.

No obstante, además de los criterios tradicionales que restringen y controlan el ejercicio del derecho de admisión de los medios probatorios (como parte del derecho fundamental a la prueba), existe otro tipo de restricciones a la admisión de ciertos medios probatorios basados en criterios no epistémicos, que buscan la protección de algunos valores (además de la búsqueda de la verdad en el proceso)⁶⁶. Aquí destacan los casos relacionados a las dispensas y los privilegios probatorios que comprenden a las personas que, debido a su parentesco con las partes o en ocasión de su ejercicio profesional, están dispensadas del deber de colaborar con la justicia y de prestar su declaración. Por ejemplo, ante el secreto profesional del abogado o la exoneración del esposo o la esposa de no testificar contra su cónyuge. En estas instancias se protegen los vínculos de naturaleza familiar y los vínculos de naturaleza profesional que están basados en la confianza⁶⁷.

Asimismo, dicho grupo comprende supuestos muy heterogéneos que se pueden reconducir a casos relacionados a la naturaleza de la información. Se protegen diversos valores que impiden la utilización de pruebas documentales basadas, por ejemplo, en supuestos de secreto de negociaciones o acuerdo de partes, información relacionada a secretos empresariales, secretos de Estado, etcétera⁶⁸.

2. ¿Está justificada la restricción probatoria?

El análisis de la interpretación literal del primer párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta nos lleva a la conclusión de que el contribuyente podría desvirtuar la presunción *iuris tantum* solo a través del ofrecimiento de los libros contables de su deudor. Al respecto, consideramos

⁶⁴ Sobre este párrafo y el anterior, véase CAVANI (2016), pp. 188-189.

⁶⁵ VÁSQUEZ y FERNÁNDEZ (2022), p. 151.

⁶⁶ VÁSQUEZ y FERNÁNDEZ (2022), p. 161.

⁶⁷ VÁSQUEZ y FERNÁNDEZ (2022), pp. 167-168.

⁶⁸ VÁSQUEZ y FERNÁNDEZ (2022), pp. 167-168.

que esto vulnera claramente el derecho fundamental a la prueba en sus diversas manifestaciones precisadas en los apartados anteriores .

Concretamente, se genera una vulneración en las dimensiones del derecho al ofrecimiento y a la admisión de medios probatorios, dado que estos constituyen la llave de ingreso de los medios probatorios para sustentar las alegaciones de hecho y de derecho ante los reparos realizados por la Administración Tributaria respecto a la presunción del interés aplicable. De hecho, si un órgano administrativo o judicial no admitiera como prueba otros medios probatorios diferentes a los libros contables del deudor del contribuyente, sería claramente una visión restrictiva de una regla como la contenida en el primer párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, que, en realidad, debería leerse bajo un criterio de optimización del derecho fundamental a la prueba.

Podemos decir, además, que dicha restricción basada en la interpretación literal del artículo no está amparada en ninguno de los criterios epistémicos (relevancia, pertinencia y vinculación a los hechos controvertidos) ni criterios no epistémicos, basados en la protección de algún valor por el legislador. En efecto, una interpretación de ese tipo no demuestra la protección de ningún valor o bien jurídico constitucional.

Asimismo, se vulnera el derecho de defensa, pues si no es posible ofrecer otros medios probatorios distintos a los libros contables del deudor se genera un insuperable estado de indefensión en el contribuyente. Por lo tanto, también se vulnera el debido procedimiento aplicable en sede administrativa. Así se ha pronunciado la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema:

En ese sentido, esta Sala Suprema considera que el medio probatorio prescrito en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta para desvirtuar los intereses presuntos por préstamos no resulta compatible con las normas que integran nuestro ordenamiento jurídico, ya que contraviene, en principio, el derecho a probar, que se deduce del derecho de defensa establecido en el numeral 14 del artículo 139 de la Constitución Política del Estado. Así, se tiene que el único medio probatorio que desvirtúa la aplicación del contenido del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta limita la facultad del contribuyente de presentar otros medios probatorios, lo cual constituye una limitación en el ejercicio del derecho a probar del contribuyente. Asimismo, se tiene que el medio probatorio establecido en dicha norma exige que un tercero (deudor) le entregue sus libros contables, lo cual constituye una exigencia carente de razonabilidad, puesto que dicho medio probatorio no se encuentra en la esfera de dominio de la empresa contribuyente, por lo que exigirle a una parte procesal la presenta-

ción de un medio probatorio que no posee carece de idoneidad en decurso de un procedimiento administrativo⁶⁹.

Dicho órgano añade que exigir que el contribuyente deba conseguir ese único medio probatorio que está en el dominio de su deudor constituye una exigencia irrazonable y no idónea. Por lo tanto, la exigencia contraviene, a su vez, el derecho al secreto y a la inviolabilidad de los libros contables, reconocido en el último párrafo del numeral 10 del artículo 2 de la Constitución, ya que la posibilidad de acceder a dichos documentos solamente se encuentra en la autoridad con competencias de fiscalización, y no en una simple empresa contribuyente. Ello, a su vez, genera que la exigencia probatoria vulnere el derecho a la propiedad reconocido en el artículo 70 de la Constitución peruana, pues se exige la presentación de un medio probatorio de propiedad de la empresa deudora y que no está en posesión del contribuyente⁷⁰.

Respecto a esta posición de la Corte Suprema de Justicia del Perú, es importante destacar la afectación a los principios de razonabilidad y proporcionalidad, que deben regir en las actuaciones de la Administración Pública, tanto en su actividad fiscalizadora como en la interpretación de las normas a las que se encuentra vinculada, conforme al numeral 1.4⁷¹ sobre principios del procedimiento administrativo de la Ley 27444 de Procedimiento Administrativo General. Este es precisamente el caso del primer párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, por ser una norma que forma parte de la actividad probatoria realizada ante la Administración Tributaria en los procedimientos administrativos.

En la doctrina, el principio de proporcionalidad se suele dividir en tres subprincipios: idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto o ponderación. En esta línea, Atienza y García Amado⁷² indican que los dos primeros se refieren a la optimización en relación con las posibilidades

⁶⁹ Corte Suprema de Justicia de la República (Perú), sentencia casatoria 4946-2019, 3 de diciembre de 2019, fundamento 6.5.

⁷⁰ Corte Suprema de Justicia de la República de Perú, sentencia casatoria 4946-2019, 3 de diciembre de 2019, fundamentos 6.5 y 6.6.

⁷¹ «Artículo IV. Principios del procedimiento administrativo: 1. El procedimiento administrativo se sustenta fundamentalmente en los siguientes principios, sin perjuicio de la vigencia de otros principios generales del Derecho Administrativo: [...] 1.4. Principio de razonabilidad: Las decisiones de la autoridad administrativa, cuando creen obligaciones, califiquen infracciones, impongan sanciones, o establezcan restricciones a los administrados, deben adaptarse dentro de los límites de la facultad atribuida y manteniendo la debida proporción entre los medios a emplear y los fines públicos que deba tutelar, a fin de que respondan a lo estrictamente necesario para la satisfacción de su cometido».

⁷² ATIENZA y GARCÍA AMADO (2012), pp. 13-15.

bilidades fácticas; por ello, una medida (una ley, una sentencia, una resolución administrativa, etcétera) que limita un derecho (o un bien jurídico constitucional) debe ser idónea y necesaria (que no pueda ser alcanzada con un coste menor) para obtener dicha finalidad. Por su parte, el tercer subprincipio está relacionado con la optimización en relación con las posibilidades normativas, de tal modo que la ley de la ponderación se formula de la siguiente manera: «*Cuanto mayor sea el grado de la no satisfacción o de afectación de uno de los principios, tanto mayor debe ser la importancia de la satisfacción del otro*». En sentido similar se ha pronunciado el Tribunal Constitucional peruano respecto a la razonabilidad, asociándola con la prueba de proporcionalidad⁷³.

En efecto, restringir que el contribuyente solo pueda destruir la presunción de interés presunto con los libros contables de su deudor resulta irracional y desproporcional respecto al ejercicio del derecho fundamental a probar y al derecho de defensa, cuyo ejercicio pleno permite desvirtuar la presunción del primer párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta y, con ello, contradecir los reparos realizados por la Sunat. Dos son las razones.

⁷³ Tribunal Constitucional, expedientes acumulados 050-2004-AI/TC, 051-2004-AI/TC, 004-2005-PI/TC, N° 007-2005-PI/TC, 009-2005-PI/TC, sentencia de 3 de junio de 2005, fundamento 109: «*El test de razonabilidad es un análisis de proporcionalidad que está directamente vinculado con el valor superior justicia; constituye, por lo tanto, un parámetro indispensable de constitucionalidad para determinar la actuación de los poderes públicos sobre todo cuando ésta afecta el ejercicio de los derechos fundamentales.*

»Para que la aplicación del test sea adecuada, corresponde utilizar los tres principios que lo integran.

»De acuerdo con el principio de idoneidad o de adecuación, toda injerencia en los derechos fundamentales debe ser idónea para fomentar un objetivo constitucionalmente legítimo suponiendo dos cosas: primero, la legitimidad constitucional del objetivo y, segundo, la idoneidad de la medida sub examine. El principio de necesidad significa que, para que una injerencia en los derechos fundamentales sea necesaria, no debe existir ningún otro medio alternativo que revista, por lo menos, la misma idoneidad para alcanzar el objetivo propuesto y que sea más benigno con el derecho afectado. Requiere analizar, de un lado, la idoneidad equivalente o mayor del medio alternativo, y, de otro, el menor grado en que éste intervenga en el derecho fundamental. Por último, de acuerdo con el principio de proporcionalidad strictu sensu, para que una injerencia en los derechos fundamentales sea legítima, el grado de realización del objetivo de ésta debe ser por lo menos equivalente o proporcional al grado de afectación del derecho fundamental, comparándose dos intensidades o grados: el de la realización del fin de la medida examinada y el de la afectación del derecho fundamental». Para una versión similar al uso de esta prueba, véase Tribunal Constitucional, expediente 0048-2004-PI/TC, sentencia de 1 de abril de 2005.

En primer lugar, la posibilidad de desvirtuar la presunción del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta quedaría bajo el control y la voluntad del deudor del contribuyente, que es un tercero respecto de la actividad de fiscalización realizada por la Sunat. Ello es un aspecto resaltado por la sentencia casatoria antes referida⁷⁴. Dicho deudor, a pesar de dirigírsele una orden o mandato para que incorpore sus libros contables al procedimiento contencioso tributario seguido contra su acreedor, podría no colaborar⁷⁵. Esta situación se agrava si estamos ante una situación de conflicto en la que el deudor no tiene ninguna intención de pagar a su acreedor ni de colaborar con aquel para acreditar con sus propios libros contables la existencia de la acreencia. Por tanto, la destrucción de la presunción no dependería directamente de aquel interesado en probar la no existencia de intereses, lo que hace que el propio funcionamiento de la presunción quede en entredicho.

En segundo término, muchos otros medios probatorios, fuera de los libros contables del deudor, para probar la no existencia de intereses o que se pactaron de manera diferente. En efecto, piénsese en documentos como el propio contrato, adendas, acuerdos o transferencias bancarias y los libros contables del contribuyente, que ofrecen información que bien podría ser valorada por la Administración Tributaria. Ella, inclusive, podría concluir que tales pruebas no llegaron a bloquear la presunción, esto es, que no demostraron que no se generaron intereses o que se generaron a una tasa diferente a la tasa activa de mercado promedio mensual en moneda nacional. Aquí se satisfaría el principio de verdad material consagrado para el procedimiento administrativo tributario, pero se exigiría una actividad de valoración probatoria más amplia de parte de la Administración Tributaria.

Esta irrazonabilidad y desproporcionalidad, a nuestro juicio, se hace particularmente patente en el caso de que el contribuyente tenga como deudor a una persona natural. Aquí se genera una situación de mayor

⁷⁴ Corte Suprema, expediente 4946-2019, sentencia de 3 de diciembre de 2019, fundamento 6.5: «Asimismo, se tiene que el medio probatorio establecido en dicha norma exige que un tercero (deudor) le entregue sus libros contables, lo cual constituye una exigencia carente de razonabilidad, puesto que dicho probatorio no se encuentra en la esfera de dominio de la empresa contribuyente; por lo que exigirle a un parte procesal la presentación de un medio probatorio que no posee carece de idoneidad en decurso de un procedimiento administrativo».

⁷⁵ Según el artículo 87 incisos 5 y 6 del Código Tributario peruano, dicho tercero, en calidad de administrado, tiene el deber de entregar información a la administración si esta lo requiere, pudiendo estar sujeto a una multa. Este deber es distinto a la obligación tributaria, integrada por el acreedor y el deudor tributario, es decir, el propio contribuyente (artículo primero del Código Tributario).

dificultad en el ofrecimiento de la prueba, al punto de generarse una afectación más gravosa del derecho fundamental a probar y al derecho de defensa del contribuyente, dado que, según la ley peruana, una persona natural sin negocio no está obligada por ley a llevar libros contables⁷⁶. Por tanto, si ésta se beneficia del préstamo, por más que quiera colaborar con su acreedor a fin de esclarecer a la Administración Tributaria sobre la *no existencia* de intereses, no podrá demostrarlo.

De ese modo, las presunciones legales, además de garantizar el derecho de defensa al sujeto en quien recae la carga de la prueba, deberán ser razonables y tomar en cuenta el contexto de referencia a partir de los hechos. Además, estas presunciones no pueden encontrar una justificación en sí mismas, es decir, no pueden ser legítimas solo por el hecho de ser favorables a la Administración Tributaria, sino que deben estar debidamente contextualizadas con los elementos de juicio que permitan que se reconstruya presuntivamente un hecho, bajo un criterio probabilístico que refleje lo que normalmente ocurre en la realidad (*id quod plerumque accidit*). En su defecto, si es que no se permite ofrecer medios probatorios, sería contrario al principio constitucional de razonabilidad⁷⁷. Asimismo, si la alegación en contra de la presunción resulta de difícil probanza, la presunción relativa funcionaría como una absoluta o, peor aún, como una ficción legal, generando que la creación legislativa represente un recurso fácil y conveniente (*escamotage*) para camuflarlas⁷⁸ y esconder su verdadera naturaleza.

Todo esto bien puede generar un supuesto de lo que la doctrina conoce como «prueba diabólica», esto es, generar en una parte la situación desventajosa de que un hecho no ocurrió. En este caso, se trataría de la probanza de que no se pactaron intereses⁷⁹. La prueba diabólica se genera aquí

⁷⁶ Ley del Impuesto a la Renta, artículo 65: «Los perceptores de rentas de tercera categoría cuyos ingresos brutos anuales no superen las 300 UIT deberán llevar como mínimo un registro de ventas, un registro de compras y el libro diario de formato simplificado, de acuerdo con las normas sobre la materia. Los perceptores de rentas de tercera categoría que generen ingresos brutos anuales desde 300 UIT hasta 1700 UIT deberán llevar los libros y registros contables de conformidad con lo que disponga la Sunat. Los demás perceptores de rentas de tercera categoría están obligados a llevar la contabilidad completa de conformidad con lo que disponga la Sunat».

⁷⁷ CIPOLLA (2022), p. 134.

⁷⁸ CIPOLLA (2022), p. 138.

⁷⁹ Para la definición del concepto, véase Tribunal Constitucional, expediente 06135-2006-PA/TC, sentencia de 19 de octubre de 2007, fundamentos 6 y 7: «6. En el procedimiento sancionatorio seguido contra la recurrente en Indecopi resulta que la parte denunciada debe probar que la parte denunciante carece del título del derecho que dice representar. Ahora

porque normalmente ninguna persona natural sin negocio cuenta con libros contables, pues no está obligada por ley. De hecho, la utilización de una presunción *iuris tantum* debe ser realizada con suma prudencia por parte de los órganos de la Administración Tributaria, ya que se corre el peligro de que, por un lado, se convierta en un logro imposible probar la no ocurrencia de un hecho por parte del contribuyente y, por otro lado, que luego sea cuestionada la actuación administrativa respecto a la liquidación de los tributos como consecuencia de haber obligado al contribuyente a un imposible, al tener que contraprobar un hecho respecto del cual no dispone de medios probatorios⁸⁰.

Nótese que aquí el argumento reside en flexibilizar el ofrecioamiento y la admisión, y ciertamente no condicionar la *valoración* de los medios probatorios de parte de la Administración Tributaria. Dicho organismo puede perfectamente considerar que no se bloqueó o derrotó la presunción a pesar de las pruebas presentadas por el contribuyente, pero deberá ofrecer una motivación suficiente que justifique dicha conclusión, en aras de cumplir con el principio de motivación del debido procedimiento administrativo⁸¹.

bien, como es sabido, constituye principio procesal que la carga de la prueba corresponde a quien afirma un hecho. Si la sociedad colectiva denunciante afirma detentar la representación de determinadas obras, no resulta nada oneroso para ella exhibir el documento que la acredita. Por el contrario, si es a la parte denunciada a quien se exige acreditar que la sociedad colectiva carece del título de representación, significa ello una carga excesiva e intolerable. Esto es así debido a que mientras para la parte denunciante el acreditar la representación de obra no significa carga alguna, dado que tiene a disposición el archivo de documentos donde consta el otorgamiento de la representación, para el denunciado significa una carga excesiva, de difícil acreditación, e incluso, para algún denunciado, de acreditación prácticamente imposible. Tal exigencia constituye un típico caso de "prueba diabólica", dado que significa exigir al denunciado una prueba de difícil e, incluso, imposible acreditación, pero ello no por su inexistencia, sino por el considerable grado de dificultad que implica su obtención.

»7. Esta situación tiene como consecuencia que el denunciado se encuentre en desventaja con respecto al denunciante, en relación con la posibilidad de probar (probar algo de difícil acreditación y que, por el contrario, puede efectuarlo fácilmente el denunciante) y, con ello, con la posibilidad de defenderse de manera efectiva; dicho de otro modo, la disposición cuestionada coloca en desventaja al denunciado frente al denunciante, con respecto al ejercicio de su derecho a probar y de su derecho de defensa. Esta circunstancia es por sí misma lesiva del derecho de igualdad procesal».

⁸⁰ ESEVERRI MARTÍNEZ (1995), pp. 50-51.

⁸¹ En otro trabajo buscaremos realizar una propuesta interpretativa diferente al argumento literal defendido por la Administración Tributaria y por el Tribunal Fiscal. La idea pasaría por construir un argumento a partir de la técnica de la interpretación conforme a la Constitución, dado que los tribunales administrativos están prohibidos de aplicar el control difuso. Este consiste en la *inaplicación* que se realiza respecto de una norma

V. EL RIESGO DE LA VULNERACIÓN DEL PRINCIPIO CONSTITUCIONAL DE LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA COMO LÍMITE AL EJERCICIO DE LAS POTESTADES TRIBUTARIAS

En el Perú, como en muchos países, el procedimiento de determinación de la obligación tributaria puede ser realizado por base cierta o base presunta. El primer caso constituye la regla general en la que se determina la obligación tributaria a partir de hechos ciertos y probados, tomando en cuenta los elementos de juicio que permitan conocer en forma directa el hecho generador de la obligación tributaria y su cuantía, de conformidad al artículo 63 del Código Tributario. Sin embargo, en ciertos supuestos taxativos de la ley, de manera subsidiaria y excepcional, se permite realizar la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta haciendo uso de las presunciones y ficciones jurídicas establecidas en la ley, conforme al mismo artículo. En ese sentido, existe una preferencia por realizar la liquidación de los tributos sobre la base de hechos ciertos y probados⁸². Solo de este modo se logrará que los valores tributarios representen de manera más cercana la verdadera capacidad contributiva de los particulares⁸³.

infraconstitucional que sea contraria a alguna norma (que consagre, por ejemplo, un derecho) contenida en la Constitución Política del Perú. Así, hay una interpretación de la disposición infraconstitucional que arroja una norma que entra en divergencia con la interpretación de una disposición constitucional, lo cual lleva a una derrotabilidad de la primera (aunque no queda claro que deba aplicarse «directamente» la norma constitucional violada). De cualquier manera, esta actividad, si bien es un deber para los jueces, está prohibida para órganos administrativos (Tribunal Constitucional, expediente 04293-2012-PA/TC, sentencia de 18 de marzo de 2014). Por ello, en la línea de ya citada sentencia casatoria 4946-2019-Lima, fundamento 6.3, nuestra propuesta pasa por evitar el control difuso y, por ello, aplicar la técnica de la interpretación conforme, que según el tribunal puede tener como fundamento el principio *pro homine* (Tribunal Constitucional, expediente 02005-2009-PA/TC, sentencia de 16 de octubre de 2009). De esta manera, ya no estaríamos frente a una inaplicación, sino a una elección de un sentido diverso que ofrece la propia legislación tributaria, diferente a la interpretación literal que han venido defendiendo la Sunat y el Tribunal Fiscal, dado que, rigurosamente, la ley no utiliza el adverbio «solo» o «solamente», que excluiría *completamente* la posibilidad de ofrecer otros medios probatorios que permitan desvirtuar la presunción *iuris tantum* reconocida en el artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta. Otro argumento que favorece esta interpretación es permitir la máxima actividad probatoria de las partes, ya que es preferible un exceso en la admisión de pruebas que la restricción de estas (*favor probationem*). Sobre este punto, véase PICÓ I JUNOV (2008), volumen 9, p. 530.

⁸² ARANA (2006), p. 317; BARDALES (2017), p. 14; CHAU y LOZANO (2000), p. 31.

⁸³ BARDALES (2017), p. 16.

Uno de los límites constitucionales al ejercicio de las potestades tributarias de la Administración Tributaria es el del principio de la capacidad contributiva. Si bien es cierto que no se encuentra una mención expresa de esta en la Constitución Política del Perú, el Tribunal Constitucional ha establecido lo siguiente:

De este modo, para que el principio de capacidad contributiva como principio tributario sea exigible, no es indispensable que se encuentre expresamente consagrado en el artículo 74 de la Constitución, pues su fundamento y rango constitucional es implícito en la medida que constituye la base para la determinación de la cantidad individual con que cada sujeto puede/debe en mayor o menor medida, contribuir a financiar el gasto público; además de ello, su exigencia no solo sirve de contrapeso o piso para evaluar una eventual confiscatoriedad, sino que también se encuentra unido/mado con el principio de igualdad en su vertiente vertical. Es así que el Tribunal Constitucional, en la STC núm. 0033-2004-AI/TC, precisó que la capacidad contributiva es un principio implícito de la tributación y que tiene un nexo indisoluble con el hecho sometido a la imposición, configurando el presupuesto legitimador para establecer tributos⁸⁴.

Por tanto, dicho principio implícito hace referencia a que el legislador, en la creación de normas tributarias que gravan diferentes aspectos como la riqueza, los inmuebles, las ventas y los servicios, respete la verdadera capacidad contributiva del contribuyente mediante el uso de indicadores objetivos y razonables para medir la capacidad de las personas⁸⁵.

Asimismo, este principio impone que la Administración Tributaria preferentemente establezca la obligación tributaria a partir de hechos ciertos y probados y que, de emplearse un uso excepcional y subsidiario de presunciones y ficciones jurídicas, estas no generen que se graven situaciones o hechos que no se han producido en la realidad. En otras palabras, dicho principio garantiza que las personas contribuyan en proporción directa con su capacidad económica⁸⁶ y que si un sujeto no obtiene ingresos, no deba ser alcanzado por el deber de contribuir, por ejemplo, en el pago del impuesto a la renta⁸⁷.

Por otra parte, cabe señalar que dicho principio es la concretización del principio de igualdad en el derecho tributario, aunque se le dé un nombre

⁸⁴ Tribunal Constitucional, expediente 00053-2004-PI/TC, 16 de mayo de 2005, pp. 24-25.

⁸⁵ LANDA (2006), pp. 48-49.

⁸⁶ LANDA (2006), pp. 48-49.

⁸⁷ RUIZ DE CASTILLA (2017), p. 137.

específico para evitar confusiones en otros ámbitos del derecho⁸⁸. De este modo, en la medida en que el pago de los tributos se encuentre conectada con la aptitud económica de los sujetos, se deberá tratar igual a los iguales en la medida de su igualdad, y de manera desigual a los desiguales⁸⁹.

Ahora bien, respecto al uso de las presunciones y ficciones, existen posturas en la doctrina que señalan que la existencia de presunciones absolutas (*iure et de iure*) o ficciones jurídicas (mediante las cuales se establece una verdad que el legislador sabe de antemano que es falsa, y que no es conforme con lo que ocurre la realidad o se conoce de su improbabilidad⁹⁰) afectaría el principio de la capacidad contributiva⁹¹, dado que se gravarían situaciones o hechos que no son conformes con la realidad económica del contribuyente.

Por dicha razón, se ha señalado que la aplicación de presunciones legales debería dejarse de lado cuando afecte la verdad material en el procedimiento tributario y la capacidad contributiva del contribuyente. De lo contrario, se obviarían los elementos de juicio existentes que permiten conocer de manera directa el hecho generador de la obligación tributaria y la cuantía de la misma, por lo que no se tendría un fiel reflejo de la capacidad contributiva de los particulares⁹².

De la misma forma, se ha señalado que, cuando se establezca una presunción relativa o *iuris tantum* que señale que solo mediante uno o más medios específicos se pueda probar en contra (también denominadas, erróneamente, *presunciones mixtas*), ello también violaría el derecho fundamental a la amplia defensa y la verdad material. En consecuencia, si la legislación tributaria impone formas presuntivas como la presunción absoluta, la presunción relativa con limitación de los medios probatorios o las ficciones, se debería entender que estamos frente a una presunción relativa que permite al contribuyente valerse de cualquier medio probatorio en contrario para destruir el hecho presumido⁹³.

Por tanto, existe una colisión entre la finalidad de las presunciones y ficciones jurídicas en la determinación de las obligaciones tributarias y el principio de capacidad contributiva como límite al ejercicio de las potestades tributarias. En tal sentido, se debe buscar un equilibrio entre la eficiencia y la efectividad de la Administración Tributaria y el principio de

⁸⁸ SEVILLANO (2019), p. 125.

⁸⁹ SEVILLANO (2019), p. 122.

⁹⁰ NAVARRINE y ASOREY (1985), p. 7.

⁹¹ NAVARRINE y ASOREY (1985), p. 66.

⁹² BARDALES (2017), p. 24.

⁹³ TOMÉ (2016), p. 179.

capacidad contributiva. Así, actuando como norma programática, prohíbe al legislador introducir en el ordenamiento metodologías inductivas o presuntivas injustificadas o desvinculadas del dato real, puesto que la Administración Tributaria podría reconstruir la riqueza imponible con ayuda de elementos presuntivos, siempre que el contribuyente no pueda probar su efectiva capacidad económica⁹⁴.

En efecto, el uso de las presunciones y ficciones debe ser restringido debido a su excepcionalidad como consecuencia del principio de la capacidad contributiva⁹⁵. Asimismo, el uso de dichas presunciones relativas con limitación de medios probatorios o presunciones absolutas podría llevar a la confusión y un uso práctico similar al de una ficción al crear realidades jurídicas que no se han producido. En tal sentido, Torres Taveira ha señalado:

En vista de la necesidad de pruebas que la Administración debe producir, en los actos de aplicación del derecho, surge el recurso a la presunción en materia tributaria, que actualmente dista de ser algo poco usual, por cuanto favorece a la simplificación de procedimientos y a la velocidad de su decisión. En este campo, la presunción ha sido aplicada tanto como medio de prueba, en sus versiones de presunción simple y presunción legal relativa, como también como medio de ampliación de alguno de los criterios de la hipótesis de incidencia de las normas tributarias impositivas, en la medida que califica ciertos hechos como verídicos sin admitir prueba alguna en contrario (*presunciones absolutas*), lo que nos parece un recurso de grave repercusión, por confundirse con el concepto de ficción y trabajar con criterios que no están informados por el principio de la búsqueda de la verdad materia⁹⁶ (énfasis agregado).

Nuestra posición en el tema es que las presunciones están justificadas, pero siempre se debería permitir a los contribuyentes probar en contrario, si es que realmente el legislador está comprometido con el principio de verdad material en el procedimiento administrativo tributario y el principio de la capacidad contributiva, con prescindencia de que la Administración Tributaria y el propio Poder Judicial en un eventual proceso judicial contencioso administrativo puedan valorar los medios probatorios (elementos de juicio) que acreditan los enunciados jurídicos sobre los hechos.

Sin perjuicio de esta posición, lo cierto es que en las diferentes normas tributarias peruanas existe un creciente uso tanto de las presunciones *iuris*

⁹⁴ CIPOLLA (2022), pp. 124-125.

⁹⁵ BARDALES (2017), p. 19.

⁹⁶ TORRES TAVEIRA (2006), p. 527.

tantum como de las *iuris et de iure*⁹⁷. En particular, respecto a la interpretación literal del primer párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, que permite destruir el hecho presunto a través de un único medio probatorio constituido por los libros contables del deudor del contribuyente, ya se ha demostrado que constituye una garantía contraepistemológica que impide la averiguación de la verdad.

Asimismo, sin perjuicio de vulnerar el principio de verdad material en el procedimiento administrativo tributario y los derechos fundamentales a la defensa y a ofrecer medios probatorios, así como el derecho a que sean admitidos, dicha interpretación vulnera el principio constitucional de la capacidad contributiva, porque estaría generando que la Administración Tributaria haga uso de su potestad tributaria para determinar una obligación tributaria que gravaría intereses que no han ocurrido en la realidad o que podrían ser menores a las tasas indicadas en el primer párrafo.

En consecuencia, en función del respeto al principio constitucional tributario de la capacidad contributiva y del principio de la búsqueda de la verdad material en el procedimiento administrativo tributario, el contribuyente debe poder ofrecer otros medios probatorios además de los libros contables de su deudor. De lo contrario, incluso la presunción del primer párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta estaría siendo aplicada como una presunción absoluta o una ficción.

VI. CONCLUSIONES

En este trabajo hemos demostrado que la interpretación literal del primer párrafo del artículo 26 de la Ley del Impuesto a la Renta, asumida por la Administración Tributaria peruana, consiste en que la única forma de bloquear la presunción de pacto de intereses en casos de préstamo de dinero para efectos de determinar el impuesto a la renta es presentando los libros de contabilidad del prestatario.

Empero, esta interpretación tiene diversos problemas. Concretamente: i) termina desnaturalizando el carácter de garantía institucional no epistemológica de una presunción en sentido estricto; ii) no se condice con el compromiso epistémico del principio de verdad material consagrado en el procedimiento administrativo peruano a cargo de la Administración Tributaria; iii) no se encuentra conforme al derecho fundamental a la prueba, específicamente en cuanto al ofrecimiento y la admisión de pruebas; y iv)

⁹⁷ Ocurre la misma situación en el caso de España respecto a la Ley General Tributaria, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la Ley del Impuesto sobre Sociedades, entre otras. Véase MAGRANER (2017), p. 246.

vulnera el principio constitucional tributario de la capacidad contributiva al generar que a través de una presunción se graven intereses que no han ocurrido en la realidad y que no han generado ninguna renta al contribuyente.

Por ello, lo que corresponde es que esta interpretación literal sea dejada de lado y se avance en una interpretación diferente (apenas esbozada aquí), a fin de que la presunción de los intereses pueda ser bloqueada con base en una actividad probatoria amplia de parte del contribuyente, que ejerza sus derechos fundamentales a ofrecer medios probatorios y de defensa, y que estos sean admitidos y valorados por la Administración Tributaria. De este modo, se estaría respetado el principio de verdad material, que gobierna la actividad probatoria del procedimiento administrativo peruano. No debiera haber restricciones, por tanto, a un solo medio de prueba, en este caso, los libros de contabilidad del deudor.

A nuestro juicio, si se opta por una interpretación diferente, esta presunción legal no quedaría desnaturalizada ni se convertiría en una garantía contraepistemológica, como ocurre a partir de la interpretación literal. Si bien es válido que, por decisión política del legislador, se busque simplificar la probanza de un pacto específico respecto de los intereses, también es necesario que la actividad probatoria llevada a cabo por el contribuyente sea amplia, a fin de favorecer la búsqueda de la verdad en el procedimiento tributario.

BIBLIOGRAFÍA CITADA

- AGUILÓ REGLA, Josep (2018): «Las presunciones en el derecho», en *Anuario de Filosofía del Derecho*, N° 34: pp. 201-228. DOI [10.53054/afd.vi34.2333](https://doi.org/10.53054/afd.vi34.2333).
- ARANA, Daniel (2006): «¿La intención es lo que cuenta? Acerca de la determinación de la obligación tributaria bajo métodos presuntivos», en *Ius et Veritas*, Año 16, N° 33: pp. 315-321. Disponible en <https://tipg.link/of2Z>.
- ATIENZA, Manuel y GARCÍA AMADO, Juan (2012): *Un debate sobre la ponderación* (Lima y Bogotá, Palestra).
- BARBOSA MOREIRA, José Carlos (1977): «As presunções e a prova», en *Temas de Direito Processual* (São Paulo, Saraiva), pp. 55-71.
- BARDALES, Percy (2017): «Los límites constitucionales a la aplicación de presunciones legales en la determinación de la obligación tributaria», en Viviana Cossio (coordinadora), *La prueba en el procedimiento tributario* (Lima, Gaceta Jurídica), pp. 11-30.

- BENAVENTE, Julián (2013): *Presunciones tributarias: claves para su correcta aplicación* (Valladolid, Lex Nova).
- BUSTAMANTE, Reynaldo (2015): *El derecho a probar como elemento esencial de un proceso justo* (Lima, Ara, segunda edición).
- CARBONELL, Flavia (2021): «Presunciones y razonamiento probatorio», en Jesús Ezurmendia (director), *Proceso, prueba y epistemología: Ensayos sobre derecho probatorio* (Valencia, Tirant Lo Blanch), pp. 373-414.
- CAVANI, Renzo (2016): «Fijación de puntos controvertidos: Una guía para jueces y árbitros», en *Revista de la Maestría en Derecho Procesal*, Vol. 6, N° 2: pp. 179-200. Disponible en <https://tipg.link/of2n>.
- (2023): «“Decisión justa”: ¿Mero slogan? Por una teorización de la decisión judicial para el proceso civil contemporáneo», en *El proceso civil en su laberinto: Ensayos para una reforma* (Puno, Zela), pp. 73-117.
- CHAU, Lourdes y LOZANO, Oswaldo (2000): «La determinación sobre base presunta: Un punto de vista jurisprudencial», en *Themis*, N° 41: pp. 29-35. Disponible en <https://tipg.link/of2s>.
- CIPOLLA, Giuseppe Maria (2022): «Le presunzioni nell'ordinamento tributario», en Salvatore Patti y Roberto Poli (editores), *Il ragionamento presuntivo (presupposti, struttura, sindacabilità)* (Torino, Giappichelli), pp. 122-155.
- DE PAULA RAMOS, Vitor (2013): «Derecho fundamental a la prueba», en *Gaceta Constitucional*, N° 65 (traducción de Renzo Cavani), pp. 286-299.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, Ernesto (1995): *Presunciones legales y derecho tributario* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons).
- FERRER BELTRÁN, Jordi (2005): *Prueba y verdad en el derecho* (Madrid, Marcial Pons, segunda edición).
- (2007): *La valoración racional de la prueba* (Madrid, Marcial Pons, segunda edición).
- (2018): «Prolegómenos para una teoría sobre los estándares de prueba. El *test case* de la responsabilidad del Estado por prisión preventiva errónea», en Diego M. Papayannis y Esteban Pereira (coordinadores), *Filosofía del derecho privado* (Madrid, Marcial Pons), pp. 401-430.
- (2022): «La decisión probatoria», en *Manual de razonamiento probatorio* (Ciudad de México, Suprema Corte de Justicia de la Nación de México), pp. 397-451.
- GARIBALDI, Giancarlo (2010): *Presunciones tributarias aplicadas por la Sunat* (Lima, Gaceta Jurídica).
- GASCÓN ABELLÁN, Marina (2010): *Los hechos en el derecho. Bases argumentales de la prueba* (Madrid, Marcial Pons, tercera edición).

- GUZMÁN NAPURÍ, Christian (2013): *Manual del procedimiento administrativo general* (Lima, Instituto Pacífico).
- HERNÁNDEZ, Carmela (1987): «Las presunciones y ficciones en el derecho tributario peruano», en *Themis*, N° 8: pp. 29-30. Disponible en <https://tipg.link/of36>.
- HERNÁNDEZ BERENGUEL, Luis (1985): «Las presunciones legales en el sistema tributario peruano», en *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Vol. 9: pp. 31-47. Disponible en <https://tipg.link/of3A>.
- LANDA, César (2006): «Los principios tributarios en la Constitución de 1993: Una perspectiva constitucional», en Jorge Danós (coordinador), *Temas de derecho tributario y derecho público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller* (Lima, Palestra), pp. 37-50.
- LLAQUE, Fredy; PRIETO, Regina y VÁSQUEZ, Catya (2023). *Las presunciones del Código Tributario y del Impuesto a la Renta* (Lima, Instituto Aduanero y Tributario de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria).
- MAGRANER, Francisco (2017): «Aspectos actualmente controvertidos sobre la prueba en los procedimientos tributarios en España», en *Revista Boliviana de Derecho*, N° 24: pp. 226-261. Disponible en <https://tipg.link/of3C>.
- MATIDA, Janaína (2018): «En defensa de un concepto mínimo de presunción», en *Jueces para la Democracia*, Vol. 93: pp. 93-III. Disponible en <https://tipg.link/oZQV>.
- (2023): *Em defesa de um conceito jurídico de presunção* (Sao Paulo, Marcial Pons).
- MEDRANO, Humberto (2018): *Derecho tributario, impuesto a la renta: Aspectos significativos* (Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú).
- MENDONCA, Daniel (1998): «Presunciones», en *Doxa*, Vol. 1, N° 21: pp. 83-98. DOI [10.14198/DOXA1998.21.1.05](https://doi.org/10.14198/DOXA1998.21.1.05).
- MONTERO AROCA, Juan (2005): *La prueba en el proceso civil* (Navarra, Thomson-Civitas, cuarta edición).
- MORÓN URBINA, Juan Carlos (2020): *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General*, Tomo I (Lima, Gaceta Jurídica, décimo quinta edición).
- NAVARRINE, Susana y ASOREY, Rubén (1985): *Presunciones y ficciones en el derecho tributario: Doctrina, legislación y jurisprudencia* (Buenos Aires, Depalma).
- OSORIO, Hugo (2023): «La prueba de los hechos en materia tributaria: Una propuesta de desarrollo», en *Dikaion*, Vol. 32, N° 1: pp. 1-30. DOI [10.5294/dika.2023.32.1.2](https://doi.org/10.5294/dika.2023.32.1.2).

- PICÓ i JUNOY, Joan (2008): «El derecho constitucional a la prueba y su configuración legal en el nuevo proceso civil español», en Eduardo Ferrer Mac-Gregor y Arturo Zaldívar Lelo de Larrea (coordinadores), *La ciencia del derecho procesal constitucional: Estudios en homenaje a Héctor Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho, Vol. X: Tutela judicial y derecho procesal* (Ciudad de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas), pp. 527-565.
- RODRÍGUEZ-BERÉJO, María (2007): *La prueba en el derecho tributario: Formación y preconstitución de la prueba en derecho tributario* (Navarra, Aranzadi).
- RUIZ DE CASTILLA, Francisco (2017). *Derecho tributario: Temas básicos* (Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú).
- SEVILLANO, Sandra (2019). *Lecciones de derecho tributario: Principios generales y código tributario* (Lima, Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, segunda edición).
- TARUFFO, Michele (2008): *La prueba* (Madrid, Marcial Pons, traducción de L. Manríquez y J. Ferrer).
- (2010): *Simplemente la verdad: El juez y la construcción de los hechos* (Madrid, Marcial Pons, traducción de D. Accatino).
- TITO, Edison y ACOSTA, Otto (2015): *Presunciones y ficciones en el impuesto a la renta: Aplicación del test de ponderación al conflicto entre el principio de deber de contribuir y de capacidad contributiva* (Lima, Themis).
- TOMÉ, Fabiana del Padre (2016): *A prova no direito tributário: De acordo com o Código de Processo Civil de 2015* (Sao Paulo, Noeses, cuarta edición).
- TORRES TAVEIRA, Héleno (2006): «Pruebas y presunciones en materia tributaria y su aplicabilidad en los casos de simulación», en Jorge Danós (coordinador), *Temas de derecho tributario y derecho público: Libro homenaje a Armando Zolezzi Möller* (Lima, Palestra), pp. 517-535.
- ULLMAN-MARGALIT, Edna (2019): «Sobre la presunción», en Daniel Mendonça, Edna Ullmann-Margalit y Josep Aguiló Regla (editores), *Presunciones* (Ciudad de México, Fontamara), pp. 15-42.
- VÁSQUEZ, Carmen y FERNÁNDEZ, Mercedes (2022): «La conformación del conjunto de elementos de juicio: Admisión de pruebas», en Jordi Ferrer Beltrán (coordinador), *Manual de Razonamiento Probatorio* (Ciudad de México, Suprema Corte de Justicia de la Nación de México), pp. 137-212.

Jurisprudencia citada

- Corte Suprema de Justicia (Perú), 3 de diciembre de 2019, sentencia catoria 4946-2019.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Perú), 27 de abril de 2021, informe 041-2021-SUNAT/7T0000.
- Tribunal Constitucional (Perú), 17 de febrero de 2005, expediente 4289-2004-AA/TC, caso *Blethyn Oliver Pinto*.
- Tribunal Constitucional (Perú), 1 de abril de 2005, expediente 0048-2004-PI/TC, caso *José Miguel Morales Dasso en representación de cinco mil ciudadanos*.
- Tribunal Constitucional (Perú), 16 de mayo de 2005, expediente 00053-2004-PI/TC, caso *Defensoría del Pueblo contra Municipalidad de Miraflores sobre Ordenanzas que regularon el régimen de arbitrios entre 1997 a 2004*.
- Tribunal Constitucional (Perú), 3 de junio de 2005, expedientes 050-2004-AI/TC, 051-2004-AI/TC, 004-2005-PI/TC, 007-2005-PI/TC y 009-2005-PI/TC acumulados, caso *Colegio de Abogados del Cusco y del Callao más cinco mil ciudadanos*.
- Tribunal Constitucional (Perú), 17 de octubre de 2005, expediente 6712-2005-HC/TC, caso *Magaly Medina y Ney Guerrero*.
- Tribunal Constitucional (Perú), 15 de noviembre de 2005, expediente 8605-2005-AA/TC, caso *Recurso extraordinario por Engerhard Perú SAC*.
- Tribunal Constitucional (Perú), 19 de octubre de 2007, expediente 06135-2006-PA/TC, caso *Pedro Huamán Valenzuela en representación Hatuchay E.I.R.L.*
- Tribunal Constitucional (Perú), 16 de octubre de 2009, expediente 02005-2009-PA/TC, caso *ONG Acción de lucha anticorrupción*.
- Tribunal Fiscal (Perú), 13 de abril de 2010, RTF 03778-3-2010, expediente 18364-2005. Apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia 015-014-0003967 expedida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Sunat.
- Tribunal Fiscal (Perú), 27 de abril de 2012, RTF 06598-2-2012, expediente 2538-2006. Apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia 015-014-0004590 expedida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Sunat.
- Tribunal Fiscal (Perú), 22 de julio de 2012, RTF 12603-8-2011, expediente 1358-2008. Apelación interpuesta contra la Resolución de Intendencia 015-014-00006758 expedida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Sunat.

Tribunal Constitucional (Perú), 18 de marzo de 2014, expediente 04293-2012-PA/TC, caso *Consorcio Requena*.

Normas citadas

- Decreto Legislativo 295, Perú (24/7/1984), Código Civil.
- Decreto Legislativo 768, Perú (8/1/1993), Código Procesal Civil.
- Decreto Legislativo 744, Perú (31/12/1993), Ley del Impuesto a la Renta.
- Decreto Legislativo 816, Perú (21/4/1996), Código Tributario.
- Decreto Supremo 179-2004-EF, Perú (8/12/2004), Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Decreto Supremo 122-94-EF, Perú (19/9/1994), Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta.
- Ley 27444, Perú (10/4/2001), Ley del Procedimiento Administrativo General.
- Ley 35/2006, España (28/11/2006), Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
- Ley 20628, Argentina (27/12/73), Ley de Impuesto a las Ganancias.

AGRADECIMIENTOS

Agradecemos a los miembros del grupo de investigación Prodejus-PUCP y a los profesores Francisco Ruiz de Castilla y Sandra Sevillano por sus comentarios a una versión preliminar de este trabajo. Asimismo, a Víctor García Yzaguirre, por su paciencia y sus observaciones. Este trabajo fue presentado en las IV Jornadas Nacionales de Derecho Probatorio, organizadas por la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso los días 22 y 23 de agosto de 2024. Agradecemos a los y las colegas participantes por sus valiosos comentarios y al comité científico por seleccionar nuestro resumen.

DECLARACIÓN DE CONFLICTO DE INTERÉS

Los autores declaran no tener conflicto de interés en relación con los contenidos publicados en este artículo.

SOBRE LOS AUTORES

GABRIELLA VALENZUELA es abogada y profesora ordinaria auxiliar de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Perú. Además, es profesora contratada en el Departamento Académico de Derecho de la Pontificia

Universidad Católica del Perú. Posee un máster en Leyes por la University of California, Berkeley, con especialización en Business Law. Es gerente general de Fondo Talento S.A. Asesora principal del Círculo Corporativo-Financiero de la UNMSM. Su correo electrónico es gvalenzuelar@unmsm.edu.pe.  [ID 0009-0002-7211-4130](#).

RENZO CAVANI es doctor en Derecho, Economía y Empresa por la Universitat de Girona, España, y magíster en Derecho por la Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Brasil. Además, es profesor ordinario asociado y docente a tiempo completo en la Pontificia Universidad Católica del Perú, investigador de la Cátedra de Cultura Jurídica de la Universitat de Girona y miembro ordinario de PRODEJUS-PUCP. También es CEO y socio cofundador de Evidence Lab. Su correo electrónico es renzo.cavani@pucp.edu.pe.

 [ID 0000-0001-8040-8185](#).

STEFAN ESPEJO MACEDO es candidato a Máster en Razonamiento Probatorio por la Universitat de Girona, España, y la Università degli Studi di Genova, España, y abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Además, es abogado asociado de Evidence Lab y miembro ordinario de PRODEJUS-PUCP. Su correo electrónico es espejo.stefan@pucp.edu.pe.  [ID 0000-0002-4427-3559](#).



Esta obra está bajo una licencia internacional
Creative Commons Atribución 4.0.

