ATMIRE

Title	Flexibilización del artículo 141 del Código Tributario y límites a la prueba de oficio
Item Type	info:eu-repo/semantics/bachelorThesis
Authors	Antunez De Mayolo Leon, Hector Eduardo;Galvez Porturas, Francisco Miguel
Publisher	Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas (UPC)
Rights	info:eu-repo/semantics/openAccess
Download date	2026-11-28 08:02:46
Item License	http://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/
Link to Item	http://hdl.handle.net/10757/671235

UNIVERSIDAD PERUANA DE CIENCIAS APLICADAS

FACULTAD DE DERECHO

PROGRAMA ACADÉMICO DE DERECHO

Flexibilización del artículo 141 del Código Tributario y límites a la prueba de oficio

TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL

Para optar el título profesional de Abogado

AUTOR(ES)

Antunez De Mayolo Leon, Hector Eduardo 0009-0003-6748-1451
Galvez Porturas, Francisco Miguel 0009-0001-7129-3993

ASESOR(ES)

Rojas García, Demetrio 0000-0002-6108-8777

Lima, 14 de noviembre de 2023

Dedicatoria

Queridos papá y mamá,

Quiero dedicarles este logro a ustedes, mis pilares inquebrantables. Han sido mi inspiración y guía a lo largo de toda mi vida, y este logro no habría sido posible sin su amor, apoyo y sacrificio incondicional. Desde que era pequeño, siempre me han enseñado la importancia de la educación y me han alentado a perseguir mis sueños. Han sido mi mayor motivación, creyendo en mí incluso cuando yo dudaba de mis propias capacidades.

Quiero que sepan que este logro es tan suyo como mío. Cada examen aprobado, cada proyecto completado y cada reto alcanzado ha sido gracias a su amor y apoyo incondicional.

Gracias por ser mis padres, mis mentores y mis mejores amigos. Su amor y dedicación han sido el motor que me ha impulsado a alcanzar mis metas.

Héctor Eduardo Antúnez De Mayolo León

Queridos padre y madre,

Agradezco a Dios, por permitirme llegar a este momento tan especial en mi vida, dándome fortaleza para continuar cuando estuve a punto de rendirme. Brindándome su bendición y protección a lo largo de mi vida.

A mi madre, que ha sabido criarme, educarme con buenos valores y sentimientos, los cuales me han ayudado a superar las adversidades en mis momentos más difíciles. A ti te debo todo lo que soy, gracias por ser mi mamá y gracias por permitirme ser tu hijo, prometo hacerte sentir orgullosa. A mi padre, que me cuida y me observa desde el cielo, gracias por amarme a tu manera, por enseñarme la importancia de la puntualidad, por enseñarme a tocar guitarra y por el gusto a la música criolla.

A mi abuelo Abraham y mi abuela Bernardina, gracias por todo el esfuerzo a base de sangre y sudor en brindarnos un techo donde vivir al cual podemos llamar hogar y estar en familia. A Eduardo, gracias por amar a mi madre, por haber llegado a nuestras vidas cuando más lo necesitábamos, por ganarte mi confianza con un balón de fútbol y haber jugado conmigo cuando era pequeño, era lo que siempre había querido hacer con mi padre.

Francisco Miguel Gálvez Porturas

Agradecimientos

Queremos expresar nuestros más profundos agradecimientos a nuestros padres, profesores, asesores y amigos que nos apoyaron durante nuestro tiempo en la universidad. Su apoyo incondicional ha sido fundamental en nuestro camino hacia el éxito académico.

A nuestros padres, gracias por su amor, paciencia y sacrificio. Han sido nuestra mayor fuente de motivación y siempre han estado ahí para brindarnos su apoyo emocional y financiero. Su constante aliento nos ha dado la confianza necesaria para enfrentar todos los desafíos que se nos han presentado.

A nuestros profesores, queremos agradecerles por su dedicación y compromiso en transmitirnos conocimientos y guiarnos en nuestro desarrollo académico. Su pasión por enseñar y su disposición a responder nuestras preguntas han sido fundamentales para nuestro crecimiento y aprendizaje.

A nuestro asesor, queremos agradecerle por la experiencia, pasión y sabiduría transmitidas durante nuestro proceso de titulación. Ha sido de gran ayuda el poder contar con sus conocimientos para la elaboración del presente trabajo.

A todos nuestros amigos, gracias por estar a nuestro lado durante esta etapa de nuestras vidas. Sus palabras de aliento, sus consejos y su compañía han sido de gran apoyo. Han compartido con nosotros buenos y malos momentos, y su amistad ha sido uno de los pilares fundamentales en nuestra experiencia universitaria.

No podemos expresar lo agradecidos que estamos por todo su apoyo. Sin ustedes, este logro no sería posible, su confianza en nosotros ha sido un impulso para superar cualquier obstáculo y alcanzar nuestras metas.

Francisco Miguel Gálvez Porturas
Héctor Eduardo Antúnez De Mayolo León

Resumen

En el presente Trabajo de Suficiencia Profesional se analizará la flexibilización de la regla de presentación de los medios probatorios en virtud del artículo 141 del Código Tributario, aprobado por el Decreto Legislativo N° 816, aprobado por Decreto Supremo N.°133-2013-EF (Texto Único Ordenado del Código Tributario). Así se determinará en qué medida puede darse la oportunidad al contribuyente para que pueda subsanar defectos en el ofrecimiento del medio probatorio extemporáneo.

Asimismo, se analizará el deber de la Administración Tributaria para realizar pruebas de oficio bajo el amparo de los principios de impulso de oficio, verdad material y el debido procedimiento administrativo.

En el presente caso, se tiene una sentencia casatoria de la Corte Suprema, emitida en el marco de un proceso contencioso administrativo, que fijó reglas vinculantes en la aplicación de la prueba de oficio y la exigencia que los jueces de instancia deben aplicar su poder de ejercer jurisdicción de manera plena y no solo remitirse a ser un mero revisor de las actuaciones, sino otorgar una efectiva tutela.

Así, se analizará la doctrina, la jurisprudencia y el marco normativo comprendido por la Constitución Política del Perú, el Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por Decreto Supremo N.°133-2013-EF (Texto Único Ordenado de la Ley 27444) y el Código Tributario.

Como propuesta de solución del grupo se tiene que el rechazo de los medios probatorios extemporáneos al amparo del artículo 141 del Código Tributario puede flexibilizarse, pero dependiendo del caso en concreto, ya que lo que debe perseguir la Administración es la tutela del interés público.

Palabras clave: prueba extemporánea; debido procedimiento; prueba de oficio; principio de verdad material; principio de impulso de oficio.

Abstract

In this Professional Sufficiency Work, the flexibility of the rule of presentation of evidence will be analyzed by virtue of article 141 of the Tax Code, approved by Legislative Decree No. 816, approved by Supreme Decree No. 133-2013-EF (Single Ordered Text of the Tax Code). This will determine to what extent the taxpayer can be given the opportunity to correct defects in the offer of untimely evidence.

Likewise, the duty of the Tax Administration to carry out ex officio tests under the protection of the principles of ex officio impulse, material truth and due administrative procedure will be analyzed.

In the present case, there is a cassation ruling from the Supreme Court, issued within the framework of a contentious administrative process, which established binding rules in the application of ex officio evidence and the requirement that trial judges must apply their power of exercise jurisdiction fully and not only refer to being a mere reviewer of the proceedings, but rather grant effective protection.

Thus, the doctrine, jurisprudence and regulatory framework included in the Political Constitution of Peru, the Single Ordered Text of Law No. 27444, Law of General Administrative Procedure, approved by Supreme Decree No. 133-2013-EF will be analyzed. (Single Ordered Text of Law 27444) and the Tax Code.

As a solution proposal of the group, the rejection of untimely means of evidence under article 141 of the Tax Code can be made more flexible, but depending on the specific case, since what the Administration must pursue is the protection of the public interest.

Keywords: extemporaneous evidence; due procedure; ex officio test; principle of material truth; principle of trade impulse.

Flexibilización del artículo 141 del Código Tributario y límites a la prueba de oficio

INFORME DE ORIGINALIDAD

14%	14%	7%	1%
INDICE DE SIMILITUD	FUENTES DE INTERNET	PUBLICACIONES	TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1	img.lpderecho.pe Fuente de Internet	3%
2	repositorio.usanpedro.edu.pe Fuente de Internet	2%
3	qdoc.tips Fuente de Internet	1%
4	revistas.pucp.edu.pe Fuente de Internet	1%
5	dspace.unitru.edu.pe Fuente de Internet	1%
6	elblogdelcontador.com Fuente de Internet	1%
7	repositorio.ulima.edu.pe Fuente de Internet	1%
8	Gordillo, Alvaro Santillan. "La Facultad Excepcional de la Administracion Tributaria para Interponer Demanda Contencioso Tributaria: Analisis Desde un Enfoque	1%

Tabla de contenido

CAPÍTULO I 8

RESUMEN DE LA RESOLUCIÓN JUDICIAL Y ANÁLISIS 8

1.1 Resumen de la resolución judicial 8
1.1.1 Contexto de la situación problemática en la vía administrativa 8
1.1.2 Contexto de la situación problemática en el proceso contencioso administrativo 10
1.1.3 Fundamentos relevantes para la investigación 11
1.1.4 Análisis crítico de la resolución de casación 12

CAPÍTULO II 15

BASES CONCEPTUALES 15

2.1 Procedimiento contencioso administrativo tributario y la prueba 15
2.2 La prueba extemporánea y la subsanación del recurso de reclamación 16
2.3. Principios del procedimiento administrativo general aplicables 18
2.4 La revisión de los actos administrativos y el proceso contencioso administrativo 19

CAPÍTULO III 21

APRECIACIÓN DEL CASO 21

3.1 Apreciación del tema de investigación del caso 21
3.2 La propuesta de solución 25

REFERENCIAS 27

CAPÍTULO I

RESUMEN DE LA RESOLUCIÓN JUDICIAL Y ANÁLISIS

1.1 Resumen de la resolución judicial

1.1.1 *Contexto de la situación problemática en la vía administrativa*

En el presente caso la demandante efectuó una importación de mercancía, por la cual se emitió la Factura Comercial AT174835CW que contiene el monto total de $ 84,538.08. Es así, que, una vez elaborada la Declaración Aduanera de Mercancías (en lo sucesivo DAM), la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en lo sucesivo SUNAT) efectuó una Notificación de Duda Razonable 118-2017-14726 del 20.11.2017, por el cual solicita la demandante sustentación del valor declarado en la DAM por el monto de la factura, esto es $ 84,538.08, ya sea por el monto pagado o por pagar.

A lo que la demandante sustentó con las solicitudes de transferencia y copia de váucher por la suma de $ 7,920.00, refiriendo que el saldo aún no se pagaba, ya que vencía a los dos meses del arribo de la mercancía, plazo que vencería el 09.01.2018.

Luego, la SUNAT declara la existencia de inconsistencia al no haberse acreditado el pago de la mercancía o monto por pagar, confirmándose la duda razonable, emitiendo el Informe de Determinación de Valor 118-2018-860 y Liquidación de Cobranza 118-2018-031757 estableciendo como deuda tributaria $ 8,924.00.

Es por ello que, a fin de acreditar el pago total de la factura comercial por $ 84,538.08 el demandante interpuso recurso de reclamación el 16.02.2018, ofreciendo los documentos relativos al pago de $ 7,920.00 (que se ofrecieron inicialmente) y como prueba nueva presenta documentos que acreditan el pago del saldo por $ 76.618.08 con copia de váucher

del 19.12.2017 y otros[1], para ello ofreció carta fianza por la suma de la deuda tributaria por $ 8,924.00.

No obstante, la SUNAT en virtud del artículo 141 del Código Tributario rechazó los medios probatorios nuevos que pretendían acreditar el saldo del precio ($ 76,618.08), esto se rechazó y no se consideró:

> i) Copia de la solicitud de transferencia al exterior tramitada a través del BBVA por $ 76,618.08, que consigna los datos del beneficiario;
>
> ii) Copia del váucher del 19.12.2017 $ 76,618.08, donde también aparecen consignados los datos del beneficiario; y
>
> iii) Copia del mensaje SWIFT, donde aparece el monto transferido por $ 76,618.08 a nombre del beneficiario, el 20.12.2017.

El rechazo o falta de valoración de los referidos medios probatorios se debieron a que al ser prueba nueva, la SUNAT consideró que debía pagarse u otorgarse carta fianza por el monto de la deuda y si bien la demandada otorgó carta fianza por el monto de la liquidación de cobranza ($ 8,924.00), sin embargo, no habría considerado los intereses.

Luego, se apeló la resolución de la SUNAT que confirmó la liquidación de cobranza, siendo confirmada por el Tribunal Fiscal en la RTF 7398-A-2019, al considerarse que la demandante no cumplió con otorgar carta fianza por el monto total de la deuda (incluidos intereses), por lo que los medios probatorios nuevos habrían sido rechazados de forma adecuada.

En ese sentido, la controversia a nivel administrativo consistió si los medios probatorios ofrecidos en reclamación[2] debían admitirse o no, considerando que la demandante había otorgado carta fianza por el monto de la deuda sin intereses.

---

[1] **i)** copia de la solicitud de transferencia al exterior por medio del Banco Continental $ 76,618.08, que consigna los datos del beneficiario; **ii)** copia del váucher del 19.12.2017 $ 76,618.08, en el cual está la información del beneficiario y **iii)** copia del mensaje SWIFT, en el que está la transferencia por $ 76,618.08 a favor del beneficiario, el 20.12.2017.

[2] **i)** copia de la solicitud de transferencia al exterior por medio del BBVA $ 76,618.08, que consigna los datos del beneficiario; **ii)** copia del váucher del 19.12.2017 $ 76,618.08, en el cual está la información del beneficiario y **iii)** copia del mensaje SWIFT, en el que está la transferencia por $ 76,618.08 a favor del beneficiario, el 20.12.2017.

1.1.2 Contexto de la situación problemática en el proceso contencioso administrativo

Ante este hecho, la demandante interpuso demanda en lo contencioso administrativo cuestionando las Resoluciones N° 118-3D7100/2018-001392N y N °7398-A-2019 emitidas por la SUNAT y del Tribunal Fiscal, respectivamente, al considerar que indebidamente no se admitieron los medios probatorios nuevos (extemporáneos), ya que -en su posición- las entidades debieron darle oportunidad para subsanar y otorgar la carta fianza por el monto faltante que eran los intereses, en base al Decreto Supremo 133-2013-EF (TUO del Código Tributario, 2013, Art. 140), cuyas pretensión fue de nulidad del acto administrativo.

Siendo así, la sentencia de primera instancia de fecha 28.06.2021 emitida por el Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo, declaró fundada la demanda declarando la nulidad de la RTF 07398-A-2019 al considerar que los medios probatorios extemporáneos ofrecidos debieron admitirse, pues estos se omitieron presentar sin culpa atribuible a la demandante y, en consecuencia, se declara la nulidad de la referida RTF.

En segunda instancia, la Sala Superior en lo Contencioso Administrativo, mediante sentencia de fecha 28.10.2021 se declaró revocar la sentencia del A Quo y reformándola a infundada la demanda, ello en razón a que los medios probatorios extemporáneos ofrecidos pudieron presentarse antes de que culmine el procedimiento de duda razonable, esto es, antes de la presentación del recurso de reclamación y, en consecuencia, debió pagarse la carta fianza incluido los intereses para que los medios de prueba fueran admitidos.

Al respecto, la accionante presentó recurso de Casación con fecha 23.11.2021. En dicha casación, la Corte Suprema, mediante sentencia de fecha 13.04.2023 declaró fundado el recurso extraordinario, por lo que casaron la sentencia de vista y actuando como instancia revocaron la sentencia del A Quo y dispusieron que dicho juzgado emita pronunciamiento de plena jurisdicción.

1.1.3 Fundamentos relevantes para la investigación

La primera instancia consideró que las pruebas para acreditar el pago del saldo de la factura vencían el 09.01.2018, y la SUNAT requirió acredite el valor el 20.11.2017, por lo que a dicha fecha aún no existía el medio probatorio del pago del saldo de la factura comercial AT174835CW. En esa medida, al interponer el recurso de reclamación y ofrecer medios probatorios que acrediten el pago del saldo de la factura no era necesario acreditar el pago o carta fianza relacionado a la deuda objeto de reclamo conforme al Decreto Supremo 133-2013-EF (2013, Art. 141). Así, la SUNAT al requerir el pago o carta fianza por el total de la deuda tributaria para admitir los medios probatorios contravenía a la norma mencionada y la RTF 07398-A-2019 al confirmar dicha posición ha vulnerado el numeral 2 del artículo 109 del Código referido.

La segunda instancia consideró que el contribuyente podía presentar los medios probatorios que acrediten el pago del saldo de la factura comercial AT174835CW antes que culmine el procedimiento inicial de duda razonable (no el de requerimiento), por lo que correspondía que al interponer recurso de reclamación se pague la deuda tributaria o se ofrezca carta fianza relacionada al medio probatorio que se pretende ofrecer. En consecuencia, se declaró revocar la sentencia impugnada y reformando se declaró infundada la demanda y válida la RTF 07398-A-2019.

La Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema declaró fundado el recurso de casación y consideró el mismo criterio de la sentencia de primera instancia, pero adicionalmente fijó criterios (para el caso materia de investigación) sobre la admisión de medios probatorios aun cuando estos sean extemporáneos en virtud del principio de impulso de oficio o verdad material; así mismo que el resolutor debe realizar actuaciones probatorias de oficio para incorporar medios probatorios que sean de relevancia para resolver el caso; por ello estableció una flexibilización del Decreto Supremo 133-2013-EF (TUO del Código Tributario, 2013, Art. 141). Por consiguiente, la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema con respecto a los criterios para la admisión de medios probatorios estableció:

- Que, los medios probatorios extemporáneos ofrecidos no podían presentarse cuando se hizo el requerimiento de duda razonable, por lo que no debiera requerirse carta fianza en el caso concreto y debió admitirse el medio probatorio extemporáneo.
- Por plena jurisdicción se ordenó que el A Quo otorgue plena tutela al administrado y se pronuncie sobre el fondo del asunto al tener todos los elementos probatorios para ello.
- Señala que debe exigirse la subsanación en virtud del Decreto Supremo 133-2013-EF (TUO del Código Tributario, 2013, Art. 140), cuando se ofrezcan medios probatorios extemporáneos sin una suficiente carta fianza.
- Por último, que los medios probatorios ofrecidos extemporáneamente pueden ser admitidos como prueba de oficio, en la medida que sean relevantes para resolver el caso.

1.1.4 Análisis crítico de la resolución de casación

En el caso el tema de investigación consiste en la flexibilización del Decreto Supremo 133-2013-EF (TUO del Código Tributario, 2013, Art. 141) sobre la admisión de los medios probatorios extemporáneos a través de la prueba de oficio.

En el procedimiento contencioso tributario el argumento principal de las entidades tributarias fueron que los medios probatorios ofrecidos serían extemporáneos y que si bien se pagaron carta fianza estas no cubrían la totalidad de la deuda, pues no se incluyeron intereses.

Así en los recursos de reclamación y apelación el contribuyente, ahora demandante, incurrió en error al implícitamente aceptar que los medios probatorios: **i)** copia de la solicitud de transferencia al exterior por medio del Banco Continental $ 76,618.08, que consigna los datos del beneficiario; **ii)** copia del váucher del 19.12.2017 $ 76,618.08, en el cual está la información del beneficiario y **iii)** copia del mensaje SWIFT, en el que está la transferencia por $ 76,618.08 a favor del beneficiario, el 20.12.2017; se presentaron de manera extemporánea, cuando este pudo argumentar que fue sin culpa suya.

En esa medida, lo que se hubiera analizado primero en la vía administrativa sería si los medios probatorios extemporáneos no se ofrecieron por responsabilidad del contribuyente (ahora demandante).

Dicha situación se repite en sede judicial en el proceso contencioso, pues el demandante alega que la Administración Tributaria no debió rechazar sus medios probatorios extemporáneos ya que la carta fianza no consideró los intereses, pues debieron requerirle que subsane el pago de los intereses, ello en virtud del Decreto Supremo 133-2013-EF (TUO del Código Tributario 2013, Art. 140).

Este argumento, fue objeto de pronunciamiento por la Sala Constitucional de la Corte Suprema quien estableció que a fin de que se goce de un recurso de reclamación "eficaz", debiera exigirse y darse oportunidad al demandante a que subsane la carta fianza (por el monto faltante).

Al respecto, debe considerarse que en el procedimiento contencioso tributario el recurso de reclamación debe cumplir ciertos requisitos de admisibilidad los cuales son: cumplimiento de plazo o pago de la deuda reclamada, escrito fundamentado de hecho y derecho, que identifique el acto reclamado; no obstante, de interponerse la reclamación sin cumplir con los aludidos requisitos, en virtud del Decreto Supremo 133-2013-EF (TUO del Código Tributario, 2013, Art. 140) se ordena su subsanación.

Conforme a la norma anterior se permite que se pueda subsanar defectos de los requisitos para presentar reclamación, esto es en cuanto al cumplimiento de plazo o pago de la deuda reclamada, escrito fundamentado de hecho y derecho o que no se identifique el acto reclamado, mas no se refiere a la subsanación de carta fianza por los medios probatorios extemporáneos, por lo que el argumento del demandante no fue adecuado, así como la sentencia de la Corte Suprema no decidió correctamente al exigir la posibilidad de exigir la subsanación de este defecto de la carta fianza no siendo un defecto del recurso de reclamación, sino de presentación de medios probatorios extemporáneos.

No obstante, puede justificarse que para el caso concreto debiera exigirse la posibilidad de subsanar en caso se denote un comportamiento del contribuyente en cumplir con el pago u otorgar la carta fianza por la deuda tributaria, como es el caso en que se evidencia que lo faltante era el monto de intereses.

Por tanto, la decisión de la Corte Suprema para exigir la posibilidad de subsanación de los defectos en el ofrecimiento de la carta fianza para la admisión de medios probatorios en base al Decreto Supremo 133-2013-EF (TUO del Código Tributario, 2013, Art. 140) no fue adecuada, pues estos requisitos son para subsanar una reclamación que es diferente al ofrecimiento de medios probatorios extemporáneos.

CAPÍTULO II

BASES CONCEPTUALES

2.1 Procedimiento contencioso administrativo tributario y la prueba

Los procedimientos regulados en el Texto Único Ordenado (TUO) del Código Tributario (CT) son los de fiscalización, cobranza coactiva, los no contenciosos y contenciosos.

> El procedimiento contencioso–tributario es el único que se inicia con una contienda o controversia, evidenciada cuando el sujeto (deudor tributario o tercero) a quien se dirige un determinado acto administrativo emitido por la Administración Tributaria (denominado "acto reclamable") manifiesta su voluntad de contradecirlo, a través de un recurso (reclamación o apelación de puro derecho), por no estar de acuerdo con su emisión, por diversas consideraciones, de hecho y/o de derecho. (Ezeta, 2021, p. 4)

Ahora, en los procedimientos contenciosos existe una controversia sobre un hecho y por ello requiere que el contribuyente no solo exprese la norma en su defensa, sino ofrezca medios de prueba que sustenten su posición.

Por ello, se señala Magraner (2017) que el funcionario de la administración es a quien corresponde dirigir el trámite del procedimiento, lo que no implica que los contribuyentes (administrados) no realicen actuaciones que coadyuven a la veracidad de los hechos, por lo que la normativa procedimental debe dar facilidades para que los administrados aporten pruebas al procedimiento con ello se garantizaría un derecho a un debido procedimiento, como garantía constitucional.

Así, la doctrina comparada señala sobre la labor probatoria de los contribuyentes que en los procedimientos contenciosos tributarios los contribuyentes deben aportar las pruebas no como una cuestión facultativa, sino a modo de una obligación legal a fin de evitar consecuencias que agravien a sus intereses en el procedimiento (Irribarra, 217).

En ese sentido, se ha regulado que cuando el administrado tenga un acto administrativo tributario y pretenda cuestionar vía recurso de reclamación no puede ofrecer medios de prueba que ya han sido solicitados por la entidad administrativa y no han sido presentados por los contribuyentes.

La norma procesal tributaria (Código Tributario) establece la posibilidad de ofrecer medios de prueba que no hayan sido ofrecidos antes de la reclamación habiendo sido requeridos por la administración, para ello condiciona a que se pague la deuda tributaria relacionada a la prueba que se ofrece o que se otorgue garantía mediante carta fianza. Debe considerarse que el pago o carta fianza debe ser efectuado en base a la deuda tributario que no solo comprende el tributo, sino también la multa e intereses, ya que en la práctica (como ocurrió en el caso de la casación) se paga o da en garantía solo el monto del tributo, sin considerar intereses, lo que genera la aplicación en estricto del Decreto Supremo 133-2013-EF (TUO del Código Tributario, 2013, Art 140), esto es el rechazo de medios de prueba extemporáneos.

Importante acotación realiza Morón (2019) cuando se refiere al principio de verdad material o verdad jurídica objetiva, sobre la Administración (autoridades instructoras de los procedimientos) pueden analizar los medios de prueba ofrecidos por los administrados en aquellos casos que generen dudas de la veracidad de la información del administrado, contrasentido, si es que verifica que existen medios probatorios suficientes en el procedimiento se evitará cualquier actividad probatoria adicional.

2.2 La prueba extemporánea y la subsanación del recurso de reclamación

Los medios probatorios sirven para acreditar los hechos que se afirman y estos elementos probatorios serán valorados por la Administración Tributaria, así los medios probatorios deben ser ofrecidos en el procedimiento en el que se va a emitir los valores, sobre todo absolver los requerimientos de la Administración.

Sobre los medios probatorios extemporáneos, señala Yangali (2015) que se considera a aquellos que han sido requeridos por la Administración Tributaria en el procedimiento de verificación o fiscalización y no se cumple con entregar.

De no cumplirse con ofrecer los medios de prueba en el procedimiento de verificación o fiscalización, se aplicará el Decreto Supremo 133-2013-EF (TUO del Código Tributario, 2013, Art 141), la cual consiste en que se pague la deuda tributaria o entregar carta fianza a fin de que se admitan los medios probatorios extemporáneos.

Así, si no se cumple con las condiciones que impone la norma antes referida los medios probatorios extemporáneos ofrecidos no serán objeto de valoración y no servirán de sustento para resolver los recursos administrativos.

Se señala en la doctrina sobre la prueba extemporánea que la presentación de las pruebas es de 30 días, lo que no debe confundirse con el plazo de cumplir los requisitos para la admisión de medios de prueba extemporáneos (Robles, 218, p.149).

Ahora bien, lo controvertido sería si es que el contribuyente no pagó la deuda tributaria ni entregó carta fianza por el monto de la deuda, la administración debiera o no otorgar la posibilidad de subsanar dicha condición o de plano debe rechazar la admisión de pruebas extemporáneas por no cumplir con la obligación impuesta por el Decreto Supremo 133-2013-EF (TUO del Código Tributario, 2013, Art 140). Al respecto, la solución que algunos proponen (conforme la Casación 546-2022 Lima) es que en virtud del Decreto Supremo 133-2013-EF (TUO del Código Tributario, 2013, Art 141) debe permitirse la subsanación.

Sin embargo, debe advertirse que en base a la norma mencionada en el párrafo anterior no se puede exigir se otorgue la oportunidad para subsanar los requisitos de admisión de medios probatorios extemporáneos, ya que esta norma está regulada para casos de incumplimiento de requisitos de admisibilidad del recurso de reclamación, mas no sobre los medios probatorios extemporáneos.

Ello no quiere decir que no se pueda dar la oportunidad al contribuyente para cumplir con los requisitos que exige el Decreto Supremo 133-2013-EF (TUO del Código Tributario, 2013, Art. 140), mas no puede hacerse ello aplicando el artículo 141 de la referida norma que

se refiere a la subsanación del incumplimiento de requisitos de admisibilidad del recurso de reclamación.

2.3. Principios del procedimiento administrativo general aplicables

Los principios del procedimiento administrativo cumplen ciertas funciones en los procedimientos, como el de orientar la creación de normas, interpretar las disposiciones jurídicas y la suplencia de vacíos legales.

Entre los principios que reconoce la Ley 27444, se tiene al principio de verdad material, el cual establece que la administración debe realizar todas las actuaciones probatorias necesarias que acrediten los hechos que sustentan su decisión, ello en tanto que la administración no está para tutelar un interés privado sino el interés de todos, por lo que se busca tomar una decisión acorde a la verdad de los hechos (Congreso de la República, 2001, Artículo 4).

Sobre la verdad material en materia tributaria Dávila (2023) señala que, el ordenamiento normativo peruano ha recogido a la verdad material a fin de que las entidades recaben todos los medios de prueba necesarios para sustentar la decisión, incluso sobre hechos que no fueran alegados por las partes.

Asimismo, la Ley 27444 se contempla el principio de impulso de oficio, en virtud del cual la administración tiene el deber de impulsar el trámite del procedimiento administrativo, así como realizar toda actuación que esclarezca las cuestiones en controversia (Congreso de la República, 2001, Artículo 4).

Estos principios, verdad material e impulso de oficio, implican que la administración pública deba realizar actuaciones de pruebas de oficio, a fin de que con ello se logra desvirtuar los hechos controvertidos y logren su esclarecimiento.

El debido procedimiento implica, en relación con la prueba, que todo administrado tiene el derecho a ofrecer y producir pruebas, así como a presentar alegatos en cualquier momento del procedimiento exigiendo que la administración otorgue respuesta a ello.

Ahora estos principios del procedimiento administrativo, sin perjuicio de los demás, deben observarse en toda clase de procedimientos, ya que estas otorgan garantías a los administrados, en particular en los procedimientos tributarios se estableció bajo la Quinta Disposición Complementaria Final del Decreto Legislativo N° 1311 (publicado el 3.12.216) que no le es aplicable los principios de la Ley 27444 Artículo 2, numerales 1 y 2 (Presidencia de la República, 2016).

Autores como Ruiz (2017) consideran sobre la relación entre el derecho administrativo y tributario: "Si bien es cierto que hoy en día la posición predominante se inclina a favor de la autonomía del derecho tributario, también es verdad que esta rama del derecho mantiene importantes lazos con su tronco original, el derecho administrativo" (p. 90).

En esa medida, se deja a salvo el hecho que al reglamentar procedimientos especiales se cumplan con seguir los principios administrativos, así como otro derechos y deberes de los administrados conforme a la Ley 27444 (Congreso de la República, 2001, Artículo 2, numeral 3), lo que implica que deben respetarse los principios del procedimiento administrativo.

2.4 La revisión de los actos administrativos y el proceso contencioso administrativo

Una vez agotada la vía administrativa todos los administrados tienen derecho a cuestionar los actos de la administración en el proceso judicial, entre ellos, los actos administrativos, a fin de que se revise su legalidad; esto es, que se haya actuado conforme a la ley, a las normas reglamentarias y las normas constitucionales.

La acción contencioso administrativa prevista está previsto en la norma fundamental como una posibilidad de revisión por parte de un Poder independiente al Ejecutivo, así se evaluará su legalidad y constitucionalidad, de ahí que se reguló de la siguiente manera: "Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la

acción contencioso- administrativa" (Congreso Constituyente Democrático, Constitución Política del Perú, 1993, Artículo 148).

Por su parte, en el Texto Único Ordenado de la Ley 27584 se establece que se tiene entre las actuaciones administrativas objeto de la acción contenciosa, tales como el acto administrativo, el hecho administrativo y las omisiones por silencio administrativo (Presidencia de la República del Perú, Decreto Supremo 11-2019-JUS, 2001, Artículo 4).

Además, en el proceso contencioso administrativo no solo el juez se comporta como un mero revisor de las actuaciones administrativas, sino puede efectuar un pronunciamiento de plena jurisdicción, ello implica que otorgue una tutela efectiva a los derechos de los administrados, así podría pronunciarse sobre el fondo del asunto en caso se cuente con los elementos necesarios para ello y se haga con el fin de dar tutela adecuada al administrado.

Así una tutela eficaz consiste en que se emitan decisiones sobre el fondo del asunto y estas sean debidamente motivadas, cumpliendo con las exigencias de un debido proceso. (Priori, 2019)

Por lo tanto, la importancia del proceso contencioso administrativo es que mediante ésta se puede solicitar una revisión de lo actuado en la vía administrativa, así como una efectiva tutela a los derechos de los administrados.

Debe considerarse que en virtud de la plena jurisdicción señala sobre la admisión de medios probatorios al comentar la Casación N° 2779-2020 que los jueces deben evaluar todos los medios de prueba que se ofrecen incluso si son ofrecidos extemporáneamente, en tanto versan sobre hechos nuevos. (Dávila, 2023)

En el mismo sentido, Huapaya (2019) refiere que en el proceso contencioso no es solo una revisión de actos que hace el juez, sino otorga tutela de jurisdicción plena, a través del cual se reconocerá derechos a los accionantes del proceso.

CAPÍTULO III

APRECIACIÓN DEL CASO

3.1 Apreciación del tema de investigación del caso

La sentencia de Casación 546-2022/Lima del 13.04.2023, presenta como principal problema jurídico la flexibilización del Decreto Supremo 133-2013-EF (TUO del Código Tributario, 2013, Art. 141) sobre la admisión de los medios probatorios extemporáneos a través de la prueba de oficio.

En ese sentido, a continuación, se realizará un diálogo reflexivo entre lo decidido en la Casación 546-2022/Lima, el tema investigado y el marco conceptual.

En el caso se tiene que la primera instancia al emitir sentencia declaró fundada la demanda al considerar que el medio probatorio si bien fue extemporáneo, sin embargo, no fue por causa de responsabilidad del demandante, pues a la fecha de la exigencia de SUNAT para acreditar el pago de la factura comercial aun no tenía el documento que acredite el pago total (segunda cuota).

En segunda instancia se consideró que el medio probatorio extemporáneo ofrecido podía ser ofrecido por el demandante antes que culmine el procedimiento en que se determinó la duda razonable, así habría presentado el medio probatorio en su recurso de reclamación.

Por su lado la Corte Suprema, resolvió bajo similar criterio que la primera instancia, en cuanto que se consideró que el medio probatorio extemporáneo no fue por causa del contribuyente, sino que no contaba con dicho medio probatorio en el plazo del requerimiento efectuado por la SUNAT para sustentar el valor total de la factura comercial AT174835CW.

En ese sentido se tiene la siguiente línea de tiempo:

Primero: Notificación de la duda razonable 118-2017-14726 otorgó 5 días para ofrecer documentación que acredite el pago o monto por pagar de la factura comercial, la notificación se dio el 20.11.2017 y vencería el 27.11.2017.

Segundo: El pago de la factura se dio en dos cuotas; en cuanto a la segunda cuota (pago en controversia) esta vencía el 10.01.2018; sin embargo, el pago se hizo el 19.12.217.

Tercero: El procedimiento de duda razonable culminó el 02.02.2018.

> La segunda cuota del pago de la factura comercial se pretendía acreditar con la siguiente documentación: **i)** copia de la solicitud de transferencia al exterior por medio del Banco Continental $ 76,618.08; **ii)** copia de la transferencia del 19.12.2017 $ 76,618.08, en el cual está la información del beneficiario y **iii)** copia del mensaje SWIFT, en el que está la transferencia por $ 76,618.08 a favor del beneficiario, el 20.12.2017. (Corte Suprema de Justicia, 2022, Casación Civil N° 546-2022, p.11)

Siendo así, todos los medios probatorios extemporáneos (documentos que acreditan la segunda cuota de la facturación comercial) son de fecha 19 y 20 de diciembre de 2017, fechas posteriores a cuando inició y venció la notificación de Duda Razonable 118-2017-14726 que se requirió el 20.11.2017 y vencía el 27.11.2017, entretiempo en que aún no existían los medios probatorios antes referidos.

Por tanto, en este supuesto no resultaba necesario flexibilizar, sino aplicar la norma contenida en Decreto Supremo 133-2013-EF (TUO del Código Tributario, 2013, Art. 141), en consecuencia, correspondía admitir los medios probatorios extemporáneos, pues no se presentó los medios de prueba a la fecha del requerimiento al no existir aun en dicho momento.

De otro lado, considerando el tema de investigación, el Decreto Supremo 133-2013-EF (TUO del Código Tributario, 2013, Art. 140) aun cuando establece una regla procedimental de que los medios probatorios extemporáneos no pueden ser valorados para resolver la controversia, salvo que se pruebe que no es imputable al contribuyente o se pague u ofrezca carta fianza de la deuda tributaria. Debe considerarse lo siguiente:

- Conforme a la base conceptual, en los procedimientos tributarios los medios probatorios deben ofrecerse en la etapa en que se requieran, su incumplimiento genera que el contribuyente no pueda ofrecerlo en otra etapa, en aras de la preclusión; dicha regla tiene como razón de ser evitar la mala fe de parte de los contribuyentes en no ofrecer los medios de prueba en el momento correspondiente contraviniendo así al principio de buena fe procedimental.

- Por ello que se exige que, si el contribuyente tiene la intención de ofrecer medios probatorios extemporáneos, se impone la obligación de pagar a deuda relacionada u ofrecer carta fianza, esta regla parte de la idea que los medios probatorios deben ofrecerse en el momento oportuno, en caso de incumplimiento se requiere pago o garantía de cumplimiento, regla procedimental establecida en el Decreto Supremo 133-2013-EF (TUO del Código Tributario, 2013, Art. 141).

- Ahora, la prueba de oficio por parte de la Administración es un deber que parte de los principios de impulso de oficio y verdad material, pues estos principios exigen una labor activa en la entidad d pública para acreditar los hechos en controversia, así como se impone que la administración acredite los hechos que sirven de motivo a una decisión.

- Esta prueba de oficio debe tener límites como que se actúen medios probatorios que guarden relación con la controversia y que sea determinante para resolver el caso, así simples medios de prueba que pretendan acreditar aspectos accesorios del caso no merecen una labor activa probatoria por parte de la administración.

- Asimismo, el principio del debido del procedimiento otorga garantías a los administrados, como el derecho a probar y formular alegatos en todo el procedimiento, sin imponer restricciones.

- Considerando lo anterior, la regla procedimental impuesta por el Decreto Supremo 133-2013-EF (TUO del Código Tributario, 2013, Art. 140) puede flexibilizarse y admitirse medios de prueba recurriendo a la prueba de oficio, es decir no es que se admite los medios de prueba por ofrecimiento de las partes, sino que la Administración va a seleccionar lo que sea determinante para resolver el caso y esos los admitirá como prueba de oficio.

- Cabe recordar que el fin de la administración no debe ser imponer su posición al administrado tutelando un interés privado, sino lo que se busca es proteger un interés público, lo que exige el respeto por los principios de verdad material, impulso de oficio y debido procedimiento.

- Por ello, cuando se establece la flexibilización de la regla de la admisión de medios probatorios extemporáneos establecido por el artículo 140 del Código Tributario no debe considerarse para todos los casos; pues lo que se busca es la admisión de medios probatorios, pero no por ofrecimiento de parte sino de oficio, siempre que sea sobre medios de prueba determinantes para resolver el caso, lo que exige su análisis caso por caso.

En ese contexto, flexibilizar la incorporación de medios de prueba extemporáneos al procedimiento contencioso tributario, a través de una actuación probatoria de oficio por la entidad administrativa, teniendo como límite que se admita lo que es sustancial para resolver el caso e incluso que esta decisión deba estar debidamente motivada y dar posibilidad a que las partes puedan contradecir en lo que convenga a su derecho e incluso ofrecer medios probatorios.

Cabe advertir, esta actuación probatoria de oficio también está establecida para el proceso contencioso administrativo, bajo los límites que establece las normas del proceso contencioso administrativo (Presidencia de la República de Perú, 2001, Ley 27584, Artículo 31), pero se exige que se ordene medios de prueba que el juez considere conveniente, debiendo entenderse relevantes para resolver el caso en busca de una verdad material. Pudiendo provocar que al admitirse las pruebas en el proceso contencioso que el juez cuente con todos los elementos para resolver sobre el fondo del asunto, lo que puede realizarse pues este proceso es una de plena jurisdicción.

Por lo tanto, las reglas impuestas por el Código Tributario en relación al ofrecimiento de medios probatorios extemporáneos deben seguirse aplicando, pudiendo admitirse medios de prueba sin cumplir con los requisitos del Decreto Supremo 133-2013-EF (TUO del Código Tributario, 2013, Art. 140) en tanto sean necesarios para resolver el caso y se admitan como pruebas de oficio, en esta medida nos encontramos de acuerdo con la sentencia casatoria, pues a partir de los principios de verdad material, impulso de oficio y debido procedimiento se exige una prueba de oficio de parte de la Administración Tributaria en los procedimientos contenciosos tributarios.

3.2 La propuesta de solución

Considerando que, el problema es que la admisión de medios probatorios extemporáneos en el procedimiento contencioso tributario es rígida al amparo del Decreto Supremo 133-2013-EF (TUO del Código Tributario, 2013, Art. 141), a diferencia del procedimiento administrativo en virtud del debido procedimiento, impulso de oficio y verdad material.

En ese sentido, puede existir casos concretos donde la falta de pago o carta fianza no ha considerado el monto total de la deuda (como los intereses) en dicho caso la Administración Tributaria no debe aplicar de forma rígida la norma antes referida y rechazar de plano los medios probatorios, sino que primero debe darse la oportunidad de subsanar el defecto del pago o en caso de ser un medio probatorio importante para resolver el caso la autoridad

tributaria debe incorporar el medio de prueba de oficio en virtud de los principios de verdad material e impulso de oficio.

En conclusión, considerando lo anterior se propone como solución que autoridad tributaria, ante un medio probatorio extemporáneo, debe otorgar una oportunidad al contribuyente para subsanar el pago o carta fianza correspondiente; en caso de no cumplirse corresponderá evaluar el medio de prueba por parte de la Entidad y de ser relevante para resolver el caso en virtud de los principios de verdad material e impulso de oficio debe admitir como prueba de oficio, pues el objetivo es tutelar un interés público, que comprende también los intereses del contribuyente.

REFERENCIAS

Código Tributario [CT]. Decreto Legislativo 816 de 1996. 21 de abril de 1996.

Congreso de la República del Perú. (2001). *Ley 27444 de 2001. Por lo cual se expide la Ley del Procedimiento Administrativo General.*

Presidencia de la República (2016). *Decreto Legislativo 1311. Por lo cual se modifica el Código Tributario.*

Corte Suprema de Justicia de la República. Quinta Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema (2023). *Casación Civil N°546-2022 Lima*. Magistrado Ponente Carmen Cabello Matamala. https://www.gob.pe/institucion/pj/normas-legales/4602240-546-2022-lima

Dávila, C. (2023). Errores probatorios en materia tributaria. *IUS ET VERITAS, 2*(66), 236-257. https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/iusetveritas/article/download/27272/25511/

Ezeta, S. (2021). El procedimiento contencioso tributario en el Perú Bicentenario del siglo XXI. Algunos comentarios y el uso de nuevas tecnologías. *Derecho & Sociedad, 1*(56), 1-21. https://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/24023/22823

Huapaya, R. (2019). *El proceso contencioso-administrativo. Lo Esencial del Derecho* (43). Editorial PUCP.

Irribarra, E. (2017). Los límites probatorios en los procedimientos tributarios. *Revista de Derecho, 1*(48), 263-299. https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=173652911009

Magraner, F. (2017). Aspectos Actualmente Controvertidos sobre la Prueba en los Procedimientos Tributarios en España. *Iuris Tantum, 1*(24), 226-261. https://roderic.uv.es/rest/api/core/bitstreams/61effb8e-c069-4187-9126-aa4c427f2159/content

Morón, J.C. (2019) *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General.* Gaceta Jurídica, *1* (14 ed.) https://andrescusi.files.wordpress.com/2020/06/tomo-i-comentarios-a-la-ley-general-del-procedimiento-administrativo.pdf

Presidencia de la República. (2001). *Decreto Supremo 11-2019-JUS. Por lo cual se aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley 27584. En el cual se regula el Proceso Contencioso Administrativo.*

Priori, G. (2019). *Proceso y Tutela de Derechos. Lo Esencial del Derecho* (42). Editorial PUCP.

Robles, C. (2018). *La Sunat y los procedimientos administrativos tributario. Lo Esencial del Derecho* (37). Editorial PUCP.

Ruiz, F. (2017). *Derecho Tributario. Temas Básicos, Lo Esencial del Derecho* (11). Editorial PUCP.

Texto Único Ordenado del Código Tributario. Decreto Supremo 133-2013-EF de 2013, Artículos 140 y 141. 22 de junio de 2013.

Yangali, N. (2015). *Código Tributario. Aplicación Práctica según criterios jurisprudenciales y de la SUNAT*. Gaceta Jurídica.