

ESCUELA DE POSGRADO NEWMAN

MAESTRÍA EN
GESTIÓN TRIBUTARIA



**"Análisis de la proporcionalidad en la valoración de la prueba
extemporánea en el procedimiento administrativo tributario en el Perú
2023"**

**Trabajo de Tesis
para optar el grado a nombre de la nación de:**

Maestro en
Gestión Tributaria

Autor:

Mtro. Angulo Osorio, Diego Fernando Angel

Docente Guía:

Mtra. Delgado Rospigliosi, Patricia Lourdes

TACNA-PERÚ

2024

24%

INDICE DE SIMILITUD

24%

FUENTES DE INTERNET

12%

PUBLICACIONES

5%

TRABAJOS DEL
ESTUDIANTE

“El texto final, datos, expresiones, opiniones y apreciaciones contenidas en este trabajo son de exclusiva responsabilidad del autor”

DEDICATORIA

Dedico este trabajo a mi familia.

AGRADECIMIENTOS

Mi agradecimiento a mi familia que me impulsa a progresar constantemente.

Índice de Contenido

Resumen.....	9
<i>Abstract</i>	10
Introducción	11
Capítulo I Antecedentes del Estudio	14
1.1. Título del Tema. –	14
1.2. Planteamiento del Problema. –	14
1.3. Formulación del problema. –.....	14
1.4. Hipótesis. –	15
1.5. Objetivos de la Investigación. –	16
1.6. Metodología. –	17
1.7. Justificación. –	18
1.8. Definiciones. –	19
1.9. Alcances y Limitaciones. –.....	21
Capítulo II Marco Teórico.....	22
2.1 Antecedentes de la investigación:.....	22
2.2 Conceptualización de las variables:	26
2.3 Importancia de las variables:	40
2.4 Modelos de la variable:	42
2.5 Análisis comparativo:	42

2.6 Análisis crítico:	43
Capítulo III Marco Referencial.....	45
3.1. Reseña histórica:	45
3.2. Presentación de actores:	47
3.3. Diagnóstico sectorial:	49
Capítulo IV Resultados	55
4.1 Resultado del examen de idoneidad:	55
4.2 Resultado del examen de necesidad:	59
4.3 Resultado del examen de ponderación:.....	64
4.4 Resultado del examen de proporcionalidad:	69
Capítulo V Sugerencias	79
Conclusiones	85
Recomendaciones	89
Bibliografía	91
Anexos	96

Índice de Tablas

Tabla 1 Análisis comparativo.....	43
--	----

Índice de Figuras

Ilustración 1. Matriz FODA del impacto de la Casación 546-2022-LIMA:	52
Ilustración 2. El subexamen de idoneidad conforme a los principios administrativos de impulso de oficio, informalismo y verdad material:	59
Ilustración 3. El subexamen de necesidad conforme a los principios administrativos de impulso de oficio, informalismo y verdad material:	62
Ilustración 4. El subexamen de ponderación en relación con los principios administrativos de impulso de oficio, informalismo y verdad material:	69
Ilustración 5. Ponderación de los principios administrativos de impulso de oficio, informalismo y verdad material, contra el principio procesal de preclusión:	77

Resumen

La Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República en la Casación 546-2022-LIMA, fijó un precedente vinculante de observancia obligatoria conforme al artículo 36 del Texto Único Ordenado de la Ley 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por el Decreto Supremo 011-2019-JUS, para la valoración probatoria por parte de la administración tributaria de la prueba extemporánea a la luz de los principios generales del derecho administrativo general de impulso de oficio, de informalismo y verdad material; sin embargo, omitió validar su decisión a través del examen de proporcionalidad, introducido al ordenamiento jurídico peruano por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias recaídas en los procesos de inconstitucionalidad contenidos en los expedientes 050-2004-AI y 045-2004-AI; puesto que, la primacía de los principios jurídicos administrativos de impulso de oficio, informalismo y verdad material, colisionan con el principio de preclusión en este caso concreto. Por lo que, se hace necesario recurrir al examen de proporcionalidad para evitar crear un conflicto ilegítimo de principios jurídicos.

A través de los exámenes de idoneidad, necesidad y ponderación, se determinó que es conforme a Derecho la inaplicación o atenuación del principio de preclusión en favor de los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material, para lograr que la administración tributaria se vea obligada a admitir y valorar la prueba extemporánea en sede administrativa.

Palabras claves: Impulso de oficio, informalismo, verdad material, preclusión, prueba extemporánea, proporcionalidad, idoneidad, necesidad, ponderación.

Abstract

The Fifth Chamber of Constitutional and Social Law of the Supreme Court of Justice of the Republic in Cassation 546-2022-LIMA, set a binding precedent of mandatory compliance according to article 36 of the Single Ordered Text of Law 27584, Law that regulates the administrative contentious process, approved by Supreme Decree 011-2019-JUS, for the evaluation of evidence by the tax administration of the untimely evidence in light of the general principles of administrative law of ex officio impulse, informality and material truth; however, it omitted to validate its decision through the proportionality test, introduced to the Peruvian legal system by the Constitutional Court in its Judgments issued in the unconstitutionality processes contained in files 050-2004-AI and 045-2004-AI; since, the primacy of the administrative legal principles of ex officio impulse, informality and material truth, collide with the principle of preclusion in this specific case. Therefore, it is necessary to resort to the proportionality test to avoid creating an illegitimate conflict of legal principles.

Through the tests of suitability, necessity and weighing, it was determined that it is in accordance with the Law the non-application or attenuation of the principle of preclusion in favor of the principles of ex officio impulse, informality and material truth, in order to ensure that the tax administration is obliged to admit and value the untimely evidence in the administrative headquarters.

Keywords: *Ex officio principle, informality principle, material truth principle, preclusion principle, untimely evidence, proportionality test, suitability test, necessity test, weighing test.*

Introducción

¿El procedimiento administrativo tributario está al margen de las garantías probatorias ampliamente aceptadas para todos los procedimientos administrativos? La respuesta es un claro no. Antiguamente, los diferentes organismos de la administración pública peruana propugnaban ser áreas grises exentas de la aplicación de las normas administrativas generales. No en pocos casos se tuvo la experiencia de recibir un cuestionamiento por parte de los funcionarios de la administración pública que erróneamente sostenían que las normas del procedimiento administrativo general no les eran aplicables supletoriamente a sus normas administrativas sectoriales. Esta postura errónea muchas veces ha sido sostenida tanto por los funcionarios a cargo de la tramitación de los procedimientos administrativos como sus órganos revisores y tribunales administrativos; y recién cuando se acudía a la tutela jurisdiccional contenciosa administrativa o constitucional de amparo se corregía a regañadientes cuando el Tribunal Constitucional o la Corte Suprema se pronunciaban al respecto, extendiendo los principios del derecho administrativo general a ese sector renuente a integrar un solo ámbito de garantismo administrativo.

En este caso concreto, llama poderosamente la atención lo resuelto por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República en la Casación 546-2022-LIMA, que fija un precedente vinculante de observancia obligatoria conforme al artículo 36 del Texto Único Ordenado de la Ley 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por el Decreto Supremo 011-2019-JUS, para la valoración probatoria por parte de la administración tributaria a la luz de los principios generales del derecho administrativo general de impulso de oficio, de informalismo y verdad material.

Sin embargo, en opinión de este trabajo, la referida sentencia casatoria de la Corte Suprema adolece de un vacío significativo para tratar la cuestión probatoria administrativa tributaria. Este trabajo considera necesario contraponer también el principio procesal general de preclusión a los ya mencionados principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material; puesto que, no en todos los casos será procedente y deseable omitir la preclusión de etapas procedimentales en favor de la actividad probatoria. Esta contraposición necesariamente deberá hacerse mediante una metodología jurídica válida, que para efectos de este trabajo académico se estima pertinente en el examen de proporcionalidad conforme a las Sentencias del Tribunal Constitucional 050-2004-AI y 045-2004-AI para contrastar la aplicación de los ya mencionados principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material con el principio de preclusión.

En este orden de ideas, el objetivo principal de este trabajo académico será aplicar el examen de proporcionalidad a la aplicación de los ya mencionados principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material en detrimento del principio de preclusión. Como objetivos secundarios tendremos la aplicación de los exámenes concretos de idoneidad, necesidad y ponderación conforme a la metodología trazada por el Tribunal Constitucional en sus dos sentencias precitadas.

Conforme al inciso 20 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú de 1993, es un derecho ciudadano efectuar la libre crítica y análisis académico de las resoluciones emanadas del Poder Judicial; por lo que, bajo este amparo constitucional, el presente trabajo buscará llenar académicamente el vacío dejado por la Casación 546-2022-LIMA. No llenar este vacío académico desarrollado en los anteriores párrafos, deja en incertidumbre a los administrados que tengan el riesgo de verse afectados por la aplicación del principio de preclusión en la tramitación de sus

procedimientos administrativos tributarios. De esta manera, al concluirse la presente investigación quedará zanjada la cuestión sobre la ponderación entre los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material y el principio de preclusión.

En el presente caso, por tratarse de una investigación pura o simple, se limitará el trabajo académico a la revisión de la bibliografía relevante sobre el presente tema y la aplicación del examen de proporcionalidad establecido por el Tribunal Constitucional sobre la proporcionalidad entre los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material y el principio de preclusión.

El análisis de las cuestiones probatorias se circunscribirá exclusivamente al procedimiento administrativo tributario y no se extenderá al proceso contencioso administrativo tributario ante el Poder Judicial ni al proceso constitucional de amparo.

Siendo todo esto así, en el primer capítulo se desarrollarán los antecedentes del estudio; en el segundo capítulo se desarrollará el marco teórico de los principios impulso de oficio, de informalismo, verdad material y el principio de preclusión, así como del examen de proporcionalidad; en el tercer capítulo se desarrollará el marco referencial, dando contexto a los conceptos desarrollados en el anterior marco teórico; en el cuarto capítulo se desarrollará el examen de proporcionalidad conforme a las Sentencias del Tribunal Constitucional 050-2004-AI y 045-2004-AI para contrastar la aplicación de los ya mencionados principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material con el principio de preclusión.

Como se podrá apreciar, este trabajo de investigación tiene como objetivo llenar un vacío dejado por la Corte Suprema en la aplicación de los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material en contraste y contraposición con el principio de preclusión.

Capítulo I Antecedentes del Estudio

1.1. Título del Tema. –

Análisis de la proporcionalidad en la valoración de la prueba extemporánea en el procedimiento administrativo tributario en el Perú 2023.

1.2. Planteamiento del Problema. –

La Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, a través de su Casación 546-2022-LIMA al establecer un precedente vinculante de observancia obligatoria por el cual aperturó la posibilidad de examinar la prueba extemporánea en el procedimiento administrativo tributario, abrió la puerta a la aplicación directa de los principios del derecho administrativo general al derecho tributario; no obstante, dejó como vacío la aplicación de un principio procesal ampliamente aplicado que es la preclusión. De esta manera, se mantiene la incertidumbre para los administrados tributarios sobre la aplicación de este principio de preclusión al momento de solicitar el examen de pruebas extemporáneas. A través del presente trabajo académico se buscará aplicar el examen de proporcionalidad desarrollado por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 050-2004-AI y 045-2004-AI a la anteriormente mencionada Casación, a efecto de zanjar la cuestión sobre la ponderación entre los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material contra el principio de preclusión; y así, agotar el presente asunto sobre la admisión y evaluación de la prueba extemporánea en materia tributaria.

1.3. Formulación del problema. –

A través de los siguientes planteamientos:

1.3.1. Problema general: ¿Es proporcional permitir la evaluación de la prueba extemporánea en el procedimiento administrativo tributario?

1.3.2. Problemas específicos: ¿Es idóneo permitir la evaluación de la prueba extemporánea en el procedimiento administrativo tributario? ¿Es necesario permitir la evaluación de la prueba extemporánea en el procedimiento administrativo tributario? ¿Es ponderado permitir la evaluación de la prueba extemporánea en el procedimiento administrativo tributario?

1.4. Hipótesis. –

1.4.1. Hipótesis general:

Dado que la Corte Suprema de Justicia de la República ha establecido un precedente vinculante por el que la administración tributaria debe valorar la prueba extemporánea a la luz de los principios de principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material; es probable que, su aplicación sea proporcional y compatible con el principio de preclusión.

1.4.2. Hipótesis específicas:

Dado que la Corte Suprema de Justicia de la República ha establecido un precedente vinculante por el que la administración tributaria debe valorar la prueba extemporánea a la luz de los principios de principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material; es probable que, su aplicación sea idónea y compatible con el principio de preclusión.

Dado que la Corte Suprema de Justicia de la República ha establecido un precedente vinculante por el que la administración tributaria debe valorar la prueba extemporánea a la luz de los principios de principios de impulso de oficio, de

informalismo y verdad material; es probable que, su aplicación sea necesaria y compatible con el principio de preclusión.

Dado que la Corte Suprema de Justicia de la República ha establecido un precedente vinculante por el que la administración tributaria debe valorar la prueba extemporánea a la luz de los principios de principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material; es probable que, su aplicación sea ponderada y compatible con el principio de preclusión.

1.5. Objetivos de la Investigación. –

1.5.1. Objetivo General:

Determinar si es proporcional la inaplicación del principio de preclusión en razón de los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material para que la administración tributaria admita y valore la prueba extemporánea.

1.5.2. Objetivos Específicos:

Determinar si es idónea la inaplicación del principio de preclusión en razón de los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material para que la administración tributaria admita y valore la prueba extemporánea.

Determinar si es necesaria la inaplicación del principio de preclusión en razón de los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material para que la administración tributaria admita y valore la prueba extemporánea.

Determinar si es ponderada la inaplicación del principio de preclusión en razón de los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material para que la administración tributaria admita y valore la prueba extemporánea.

1.6. Metodología. –

1.6.1. Tipo de investigación:

La presente investigación será pura o básica.

1.6.2. Nivel de investigación:

La presente investigación será explicativa.

1.6.3. Diseño de investigación:

En primer lugar, se recopilarán todas las resoluciones de fondo que llevaron a la emisión de la Casación 546-2022-LIMA, es decir la Sentencia de Vista emitida por la Sala Superior, la Sentencia emitida por el Juzgado Especializado y la Resolución del Tribunal Fiscal. Seguidamente se hará una revisión en la doctrina más autorizada sobre la aplicación de los principios de impulso de oficio, de informalismo, verdad material y preclusión, así como los referidos a la aplicación del examen de proporcionalidad. Finalmente, se desarrollará explicativamente la aplicación del examen de proporcionalidad a la regla impuesta por la Casación ya mencionada por la que se obliga a la administración pública tributaria a admitir y valorar la prueba extemporánea.

1.6.4. *Ámbito y tiempo social de la investigación:*

1.6.4.1. Población: Por la naturaleza de esta investigación no aplica.

1.6.4.2. Muestra: Por la naturaleza de esta investigación no aplica.

1.6.5. *Técnica, instrumento y procesamiento de datos:*

1.6.5.1. Técnica: Documentación.

1.6.5.2. Instrumentos: Ficha bibliográfica.

1.6.5.3. Procesamiento de datos: Bibliográficos.

1.7. *Justificación.* –

La presente investigación es especialmente viable en razón que; en primer lugar, es un tema actual de derecho tributario resuelto recientemente; en segundo lugar, existe abundante bibliografía que desarrolla los conceptos administrativos generales y tributarios que se requieren para desarrollar esta investigación; y, finalmente, su relevancia es indiscutible al haber sido materia de valoración por parte de la Corte Suprema de Justicia de la República, órgano máximo de administración de justicia que emitió un pronunciamiento de obligatorio cumplimiento equivalente a la Ley.

1.7.1. *Justificación Teórica.* –

La presente investigación aportará al debate académico del derecho tributario y su aplicación procedimental, a través de la valoración de los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material contra el principio de preclusión, en la valoración de la prueba extemporánea tributaria.

1.7.2. Justificación Práctica. –

Como se ha indicado anteriormente, existe un vacío en la Casación 546-2022-LIMA, que se buscará llenar aplicando el examen de proporcionalidad desarrollado por el Tribunal Constitucional en sus Sentencias 050-2004-AI y 045-2004-AI.

1.7.3. Justificación Metodológica. –

Finalmente, esta investigación aplica el examen de proporcionalidad a la Casación 546-2022-LIMA, como una metodología jurídico lógica para comprobar su corrección legal y constitucional.

1.8. Definiciones. –

Todas estas definiciones han sido desarrolladas con el Diccionario panhispánico del español jurídico de la Real Academia Española de la Lengua y el Consejo General del Poder Judicial de España.

1.8.1. “Admisión de la prueba: Decisión judicial motivada por la que el juez o magistrado determina qué pruebas serán incorporadas o practicadas en un proceso penal. Es un trámite inadmisibile cuando se consideran impertinentes los medios probatorios referidos a hechos que no han sido alegados o que son irrelevantes. Son inútiles las pruebas que, según criterios razonables y seguros, en ningún caso pueden contribuir a esclarecer los hechos controvertidos.” (Real Academia Española, 2023).

1.8.2. “Idoneidad: Examen utilizado para evaluar la proporcionalidad de una decisión administrativa, consistente en verificar si es adecuada para alcanzar el fin que el órgano administrativo se propone.” (Real Academia Española, 2023).

1.8.3. “Impulso de oficio: Principio por el que el órgano judicial, por su propia iniciativa, da al proceso el curso que corresponda.” (Real Academia Española, 2023).

1.8.4. “Informalismo: Pauta que dispone que todo aspecto no sustancial y que no afecta grave y negativamente la finalidad de un acto administrativo goza de una dispensa en las formalidades a cumplir.” (Real Academia Española, 2023).

1.8.5. “Necesidad: Criterio o parámetro utilizado por la jurisprudencia del Tribunal de la Unión Europea y por las jurisdicciones internas para enjuiciar la proporcionalidad de una decisión, consistente en determinar si el medio empleado es excesivo comparado con otras alternativas de las que disponía el órgano o institución autor del acto.” (Real Academia Española, 2023).

1.8.6. “Ponderación: Criterio de interpretación utilizado cuando está en juego la aplicación de diversas libertades o valores para dar preferencia a alguno.” (Real Academia Española, 2023).

1.8.7. “Preclusión: Pérdida de oportunidad de realizar un acto procesal por intentarse fuera de plazo.” (Real Academia Española, 2023).

1.8.8. “Proporcionalidad: Adecuación del ejercicio de las potestades públicas a los fines que se persiguen con su ejercicio.” (Real Academia Española, 2023).

1.8.9. “Prueba extemporánea: Dicho de un documento, trámite, reclamación o recurso: Inadmisible por haber sido realizado o presentado fuera del plazo establecido.” (Real Academia Española, 2023).

1.8.10. “Valoración: Estudio y análisis de las características administrativas, jurídicas, fiscales, informativas e históricas de los documentos u otras agrupaciones documentales.” (Real Academia Española, 2023).

1.8.11. “Verdad material: Es aquella que se corresponde con la realidad de los hechos. Con lo que ocurrió de veras en cada caso concreto.” (Real Academia Española, 2023).

1.9. Alcances y Limitaciones. –

1.9.1. Alcances:

El alcance de la presente investigación se circunscribirá a realizar un examen de proporcionalidad sobre el precedente vinculante de observancia obligatoria sancionado mediante la Casación 546-2022-LIMA que obliga a la administración tributaria a admitir y valorar la prueba extemporánea, únicamente sobre los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material contra el principio de preclusión.

1.9.2. Limitaciones:

No se revisarán otros procesos contenciosos administrativos judiciales ni otros procesos constitucionales de amparo tributario.

Capítulo II Marco Teórico

En este marco teórico se revisarán los conceptos teóricos tributarios enfocados a la admisión y valoración de la prueba en la fiscalización tributaria y otros procedimientos administrativos tributarios, donde incluso deberán ser merituados muy a pesar de tratarse de prueba extemporánea. Primordialmente, se tiene que valorar los principios administrativos de impulso de oficio, verdad material e informalismo frente al principio de preclusión. Puesto que, si bien es cierto la Corte Suprema de Justicia de la República ha admitido la admisión y valoración de la prueba extemporánea en el procedimiento administrativo tributario basándose en los principios de impulso de oficio, verdad material e informalismo, no lo ha contrastado con el principio de preclusión procesal a través de un examen de proporcionalidad que verifique su idoneidad, necesidad y ponderación.

2.1 Antecedentes de la investigación:

De una revisión de los repositorios institucionales de tesis de las principales universidades de España, Hispanoamérica y el Perú, se han identificado antecedentes académicos muy interesantes que tienen especial relación con la presente investigación. Se han descartado aquellas investigaciones de pregrado y solamente se han considerado para seleccionar antecedentes investigativos a los trabajos académicos realizados para optar los grados de maestro y doctor; en razón que, estos trabajos revisten mayor seriedad y mejor técnica argumentativa que aquellos desarrollados en pregrado.

2.1.1 Antecedentes de la investigación a nivel internacional:

Tesis de doctorado: "*La prueba en los procedimientos de gestión tributaria: Cuestiones problemáticas*" (2021) desarrollada por el abogado José Angel García de

la Rosa para optar el grado de Doctor en Derecho en la Universidad de Sevilla, asesorado por el doctor Francisco Adame Martínez. Esta investigación se estructuró como una investigación de tipo básica o pura explicativa, que analizó la actividad probatoria en los procedimientos tributarios, la carga de la prueba y los métodos de la prueba en los procedimientos tributarios, incluyendo a la jurisprudencia como fuente de teoría jurídica. Concluye que el derecho a probar es un subproducto del derecho de defensa del administrado tributario que, puede ejercerse en todo procedimiento tributario, y especialmente en los procedimientos administrativos sancionadores tributarios y en las fiscalizaciones tributarias; no obstante, la carga probatoria en materia tributaria corresponde por principio a la administración tributaria por cuanto el procedimiento tributario tiene una vocación inquisitiva; en cambio, al administrado le corresponderá facilitar la prueba requerida por la administración tributaria como obligación formal que se deriva del deber de colaboración del administrado con la administración tributaria.

Tesis de doctorado: “*La prueba contable en el derecho tributario*” (2021) desarrollada por el abogado Antonio Lopo Martínez para optar el grado de Doctor en Derecho en la Universidad de Salamanca, asesorado por el doctor José María Lago Montero. Esta investigación se estructuró como una investigación de tipo básica o pura explicativa, haciendo énfasis en el derecho probatorio desde una óptica jurídico contable, para abordar teóricamente las reglas de probanza de hechos contables desde su admisión hasta su valoración. Los datos provienen de la literatura tributaria, mercantil y procesal. En esta investigación se concluye que específicamente en la probanza de los hechos contables, la carga probatoria recaerá en quien haga una determinada alegación de hechos contables; por el contrario, a la administración tributaria le corresponderá probar sus imputaciones y la materialización del hecho

imponible. Asimismo, será obligación del administrado tributario mantener una correcta carga probatoria contable como derivado de su deber de colaboración con la administración tributaria.

2.1.2 Antecedentes de la investigación a nivel regional:

Tesis de doctorado: “*Justicia y debido proceso: Un análisis de la prueba en derecho tributario*” (2023) desarrollada por el abogado Alex Shamir Obando Castiblanco para optar el grado de Doctor en Derecho en la Universidad Santo Tomás de Colombia, asesorado por el doctor Ciro Norlberto Guecha Medina. Esta investigación se estructuró como una investigación de tipo básica o pura descriptiva analizando la literatura doctrinaria existente sobre la prueba en el derecho administrativo y en el derecho tributario. Se concluye que la prueba en el procedimiento tributario debe actuarse en un marco de legalidad y rigurosidad, por lo que, se deberá rechazar aquella prueba que sea ilícita, ilegítima o extemporánea; por cuanto son contrarias a los derechos de los administrados.

Tesis de maestría: “*La prueba en el proceso tributario*” (2016) desarrollado por el abogado Eduardo Iribarra Sobarzo para optar el grado de Maestro en Tributación en la Universidad de Chile, asesorado por el maestro Gonzalo Polanco Zamora. Esta investigación se estructuró como una investigación de tipo básica o pura explicativa, que a través de la revisión de las normas vigentes y la literatura doctrinaria existente buscó determinar si existen límites a la actividad probatoria en los procedimientos administrativos tributarios. Concluyó que la plena jurisdicción de las instancias judiciales para revisar los procedimientos tributarios tiene ciertos límites, entre los que se encuentra la preclusión y la negativa de los administrados a colaborar con la administración tributaria a través de la negativa de comparecer a la auditoría tributaria, lo que en la práctica significa la renuncia a aportar pruebas al procedimiento tributario,

lo que condiciona al juez a no admitir pruebas al proceso judicial contencioso administrativo tributario, que no fueron oportunamente aportadas en el procedimiento administrativo tributario.

2.1.3 Antecedentes de la investigación a nivel nacional:

Tesis de maestría: “*Prueba y tributo: Un análisis constitucional en torno a los medios probatorios extemporáneos en el procedimiento y proceso contencioso tributario*” (2020) desarrollada por la abogada Lucero Samy Sumarriva Trujillo para optar el grado de Maestro en Derecho Tributario en la Pontificia Universidad Católica del Perú, asesorada por el maestro Juan Carlos Díaz Colchado. Esta investigación se estructuró como una investigación de tipo básica o pura descriptiva que contrastó a través del examen de proporcionalidad de Robert Alexy los principios de preclusión con el derecho a probar; se revisaron pronunciamientos jurisdiccionales del Poder Judicial no vinculantes.

Tesis de maestría: “*La carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización: Necesidad de su regulación*” (2017) desarrollada por la abogada Olinda Tunque Flores y el contador Allan Dyck Reyes Morón para optar el grado de Maestro en Tributación y Política Fiscal en la Universidad de Lima, asesorados por el maestro Walker Villanueva Gutiérrez. Esta investigación se estructuró como una investigación de tipo básica o pura explicativa que trató cuáles son las teorías de la prueba válidas para los procedimientos de fiscalización tributarios, cuáles de estas teorías fueron usadas por la administración tributaria y la administración de justicia, y si corresponde llenarse algún vacío a través de la regulación de la prueba. Se concluyó en esta investigación que le corresponde la carga de la prueba a la administración tributaria y que por su parte al administrado únicamente le corresponde el deber de colaboración plena con la administración tributaria.

2.2 Conceptualización de las variables:

En este apartado definiré las dos variables que integran esta investigación; dimensionándolas y llenándolas de contenido, para una mejor comprensión de su significado e interacción mutua. Al tratarse de una investigación pura o básica, su conceptualización y desarrollo teórico representará la totalidad de la conceptualización de las variables que integran esta investigación.

2.2.1 Variable dependiente: Examen de proporcionalidad:

Robert Alexy comentando la Sentencia del Tribunal Constitucional de Alemania sobre el caso Luth (Alexy, Derechos fundamentales, ponderación y racionalidad, 2009) desarrolló la estructura del examen de ponderación, de tal manera que las disposiciones legales o incluso principios constitucionales son atemperados frente a disposiciones constitucionales para lograr coherencia y funcionalidad del sistema jurídico; este examen de ponderación se sustenta sobre un trípode compuesto por tres subprincipios, adecuación, necesidad y proporcionalidad propiamente dicha.

Este modelo de análisis constitucional fue importado por el Tribunal Constitucional del Perú en los primeros años de la década de los 2000, y a lo largo de la historia, se ha mantenido su uso casi exclusivamente en el fuero constitucional. No ha tenido un desarrollo legislativo que permita su extensión a los rubros judiciales; prueba de ello es que la sentencia casatoria de la Corte Suprema de Justicia de la República que motiva esta investigación, omitió por completo su realización cuando desarrolló la regla procedimental por la cual la administración tributaria está obligada a admitir y valorar la prueba extemporánea.

Este modelo de análisis constitucional fue introducido en el Perú por el Tribunal Constitucional a través de su Sentencia del lunes 10 de marzo de 2003 recaída en el proceso constitucional de inconstitucionalidad contenido en el expediente 005-2002-

AI/TC al que se le acumularon los expedientes 006-2002-AI/TC y 008-2002-AI/TC (Colegio de Abogados del Cusco contra la Ley de Reestructuración del Sistema Nacional de Pensiones, 2003, pág. 10); en esta Sentencia, escuetamente se estableció que el examen de proporcionalidad tiene por objeto asegurar que los fines perseguidos por una medida legislativa guarden proporcionalidad con los medios usados y las consecuencias jurídicas derivadas.

Su regulación se amplió con las Sentencias del Tribunal Constitucional del sábado 29 de octubre de 2005 recaída en el proceso constitucional de inconstitucionalidad contenido en el expediente 045-2004-AI/TC (Colegio de Abogados del Cono Norte de Lima contra la Ley Orgánica del Consejo Nacional de la Magistratura, 2005, pág. 18) y del viernes 3 de junio de 2005 recaída en el proceso constitucional de inconstitucionalidad contenido en el expediente 050-2004-PI/TC al que se le acumularon los expedientes 051-2004-PI/TC, 004-2005-PI/TC, 007-2005-PI/TC y 009-2005-PI/TC (Colegio de Abogados del Cusco contra la Ley de Reforma Constitucional del Régimen Pensionario, 2005, pág. 86). A través de estas dos Sentencias se dejó meridianamente claro que el examen de proporcionalidad en el Perú está compuesto por los tres subprincipios de idoneidad, necesidad y ponderación. El subprincipio de idoneidad desarrollado por el Tribunal Constitucional del Perú sería el equivalente al subprincipio de adecuación de Robert Alexy. El subprincipio de necesidad desarrollado por el Tribunal Constitucional del Perú sería el equivalente al subprincipio homónimo de Robert Alexy. Y el subprincipio de ponderación desarrollado por el Tribunal Constitucional del Perú sería el equivalente al subprincipio de proporcionalidad en sentido estricto de Robert Alexy. Estas dos Sentencias también desarrollaron los conceptos de intensidad en la intervención de los principios constitucionales por parte de la disposición que se somete a examen;

sin embargo, este es un concepto que a lo largo del desarrollo constitucional entra en desuso, por lo que no amerita un desarrollo conceptual.

Prueba de esto último, es el caso más reciente de examen de proporcionalidad aplicado por el Tribunal Constitucional del Perú a través de su Sentencia del Pleno 1/2023 del martes 20 de diciembre de 2022 recaída en el proceso constitucional de *Hábeas Corpus* contenido en el expediente 01606-2018-PHC/TC, en el cual se omitió completamente lo referido a la intensidad, quedando su aplicación sistematizada de la siguiente manera:

“Este Tribunal Constitucional ha venido utilizado como método de análisis el examen de proporcionalidad, compuesto por tres pasos: el test de idoneidad, el test de necesidad y el test de proporcionalidad en sentido estricto.” (Carlos Francisco Hinojosa Rodríguez contra la Municipalidad Distrital de La Molina, 2022, pág. 11)

De esta manera, para evaluar la constitucionalidad del muro fronterizo entre los distritos de La Molina y Villamaría del Triunfo se aplicó los exámenes de idoneidad, necesidad y ponderación, sin siquiera entrar a evaluar si se trata de una afectación de una determinada intensidad; lo que en buena cuenta simplifica y facilita la aplicación del examen de proporcionalidad como herramienta de ponderación de principios.

Finalmente, para agotar el desarrollo del examen de proporcionalidad de forma global, queda decir que este examen de proporcionalidad ha sido validado en reiterada jurisprudencia por la Corte Interamericana de Derechos Humanos, recogiendo íntegramente sus elementos de idoneidad, necesidad y ponderación, descartando así cualquier otro elemento accesorio e irrelevante como es la intensidad. (Habbal contra Argentina, 2022, pág. 24) (Urrutia Laubreaux contra Chile, 2020, pág. 22) (Pueblo Indígena Mapuche contra Chile, 2014, pág. 110) (Fecundación In Vitro contra Costa

Rica, 2012, pág. 86) (Fleury contra Haití, 2011, pág. 22) (Tristán Donoso contra Panamá, 2009, pág. 17)

El primer subprincipio, el de idoneidad, ha sido especialmente desarrollado por la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional del Perú del viernes 22 de junio de 2007, recaída en el proceso constitucional de inconstitucionalidad contenido en el expediente 007-2006-AI/TC (Calle de las Pizzas contra la Municipalidad Distrital de Miraflores, 2007, pág. 14); en esta Sentencia se estableció que el examen de idoneidad busca determinar si la medida examinada logra su objetivo de una manera apropiada; es básicamente un examen de eficacia, conveniencia y finalidad. En la Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional del Perú del viernes 3 de enero del 2003, recaída en el proceso constitucional de inconstitucionalidad contenido en el expediente 010-2002-AI/TC (Cinco mil ciudadanos contra las normas antiterroristas, 2003, pág. 56), también se consideró que al momento de adoptarse una medida legislativa deberá evaluarse su adecuación a los objetivos que ella misma persigue, de tal manera que dicha medida sea idónea para lograr la finalidad de la norma y de la Constitución.

El segundo subprincipio, el de necesidad, que ha sido especialmente valorado por la Sentencia de la Primera Sala del Tribunal Constitucional del Perú del miércoles 7 de diciembre de 2005, recaída en el proceso constitucional de amparo contenido en el expediente 04677-2004-PA/TC (Central General de Trabajadores del Perú contra la Municipalidad Metropolitana de Lima, 2005, págs. 17-18); en razón que a criterio de este colegiado constitucional, la prohibición en abstracto de la realización de manifestaciones en el centro histórico de Lima proteger el patrimonio histórico de Lima, sí es un medio idóneo pero no resulta necesario porque existen medidas igualmente satisfactorias para lograr esta protección del patrimonio histórico de Lima,

y que deberá ser evaluado en caso concreto y no en caso abstracto para cumplir con el respeto de este subprincipio de necesidad. Ahora bien, también se tiene la otra Sentencia del Pleno del Tribunal Constitucional del Perú que desarrolla este subprincipio de necesidad del lunes 17 de octubre de 2005, recaída en el proceso constitucional de *Hábeas Corpus* contenida en el expediente 06712-2005-HC/TC (Magaly Medina contra Mónica Adaro y la Cuarta Sala Especializada en lo Penal para Procesos con Reos Libres de la Corte Superior de Justicia de Lima, 2005, pág. 33); en la que este Pleno jurisdiccional con buen criterio estableció que el examen de necesidad significa escoger entre todas las medidas disponibles la que conjugue efectividad y adecuación no sólo para lograr el fin como en la idoneidad, sino también para poner a salvo derechos que podrían verse restringidos o vulnerados. De esta manera, el citado Pleno consideró que, para hacer una denuncia periodística pública de prostitución, no era necesario proyectar a nivel nacional de forma televisada escenas íntimas con desnudos; lo que constituía un exceso innecesario.

Finalmente, el subprincipio de ponderación, como lo estableció la Sentencia del Tribunal Constitucional del sábado 29 de octubre de 2005 recaída en el proceso constitucional de inconstitucionalidad contenido en el expediente 045-2004-AI/TC, se debe entender como:

“La proporcionalidad en sentido estricto o ponderación (*Abwagung*), proyectada al análisis del trato diferenciado, consistirá en una comparación entre el grado de realización u optimización del fin constitucional y la intensidad de la intervención en la igualdad.” (Colegio de Abogados del Cono Norte de Lima contra la Ley Orgánica del Consejo Nacional de la Magistratura, 2005, pág. 20).

Es así que el propio Robert Alexy, llama a este último subprincipio “balanceo” (Alexy, La Ponderación, el control de constitucionalidad y la representación, 2020, pág. 216), por el cual se contraponen dos o más principios o derechos que colisionan entre sí, para lograr un balance que no se necesariamente se logrará a través de la colisión propiamente dicha, sino podría darse a través de su optimización, dándole a un principio o derecho un mayor peso frente al otro principio que deberá verse menoscabado a efecto de lograr coherencia y eficiencia al sistema jurídico. Esto se logra a través del examen de proporcionalidad que no solamente constituirá un discurso del tribunal competente que revisa la cuestión controvertida, sino también es una herramienta para que en ejercicio de su jurisdicción pueda ejecutar un examen de constitucionalidad debidamente fundamentado.

De esta manera, en otro trabajo académico de Robert Alexy (Alexy, Proporcionalidad y racionalidad, 2020, pág. 389), complementó lo anteriormente dicho, añadiendo que este subprincipio de ponderación suple el grado de insatisfacción dejado por un principio, para aumentar el grado de satisfacción otro principio que se verá favorecido por el balanceo entre dos principios jurídicos o derechos.

De esta manera, queda cerrar el desarrollo conceptual de esta variable dependiente del examen de proporcionalidad, mencionando que, se trata pues de una herramienta jurisprudencial nacida en el Tribunal Federal Constitucional de Alemania que brinda a los tribunales una herramienta argumentativa para realizar un juicio de constitucionalidad sobre las medidas estatales que por alguna razón entren en colisión con derechos fundamentales o principios generales. De esta manera, se asegura un sistema jurídico coherente y optimizado; porque el examen de idoneidad asegura la revisión de la adecuación de la medida estatal; el examen de necesidad evalúa que el

remedio se aplique en la justa medida que se requiera sin intrusiones exorbitantes o no justificadas en los derechos fundamentales de las personas; y, finalmente el examen de ponderación balancea los principios o derechos que se encuentran en colisión, de tal manera que los sistematiza para lograr solucionar la problemática asumida, optimizando el sistema jurídico al brindarle mayor peso a un principio o derecho en contra de otro principio, cuya inamovilidad es el origen de la controversia inicial.

2.2.2 Variable independiente: Prueba extemporánea:

Los derechos valen, lo mismo que sus pruebas; es por ello la obligación de los peticionantes, de los justiciables y de los inspeccionados, de probar sus alegatos. Es cierto que, en ciertos y determinados casos, la carga de la prueba se invierte o se distribuye dinámicamente; pero la regla general independientemente de estas excepciones puntuales, es que la carga probatoria la soporta quien afirma los hechos.

Desde un punto de vista más formal, la actividad probatoria puede conceptualizarse como la forma de dar a conocer al juzgador no solamente de la existencia de los hechos, sino también de su verosimilitud y su fehaciencia; generando en el proceso una “verdad probatoria”, que servirá al juzgador sea judicial o administrativo, fundamentar correctamente sus decisiones. Estas decisiones tienen un requisito además de estar fundamentadas en la prueba actuada, es que la prueba que ha sido revisada por el juzgado, ha debido crear convencimiento en él sobre su finalidad. (Rioja Bermúdez, Finalidad de los medios probatorios, 2016, págs. 212-213) En sentido contrario, una prueba que no crea convicción ni convencimiento en el juzgador, es una prueba formal inútil, que, aunque pueda llegar a decantar el caso a favor de su oferente, éste habrá logrado un pronunciamiento estatal favorable pero endeble. No es la misma redacción de quien está convencido de algo, que la fría

redacción de quien recoge sin convencimiento pruebas ofrecidas que no causaron impacto en él.

Ahora bien, el punto neurálgico de esta investigación, es el tratamiento de la oportunidad de la prueba; la prueba normalmente y por regla general se ofrece y se admite al inicio del proceso judicial o del procedimiento administrativo, junto con la demanda o con la petición, según sea el caso. Entonces, qué ocurre cuando la prueba no es ofrecida oportunamente; aparece el principio jurídico de la preclusión procesal, la cual nos lleva a la situación de que los episodios procesales no pueden ser revividos una vez hayan sido agotados y cerrados. Al respecto llama la atención una definición de este principio propio del siglo pasado del procesalista Tomás Jofre:

“(…) preclusión significa cerrar el paso y viene de pre, antes, y de claudus, cerrado (...) así por ejemplo cuando se da por decaído el derecho para contestar la demanda o para alegar de bien probado o se rechaza una diligencia de prueba o se acepta otra, no puede decirse que haya cosa juzgada, pero sí puede afirmarse que hay preclusión, es decir, que ese trámite ha sido cumplido ya y que está cerrado el camino para repetirlo.” (Rioja Bermúdez, Oportunidad de la prueba, 2016, pág. 217).

Ahora bien, esta no es una regla absoluta; porque lo justo debe primar sobre el principio de preclusión, y en el caso de la presente investigación; debe primar la verdad material sobre el formalismo. La única forma válidamente aceptada por la universalidad de juristas de romper con la preclusión probatoria, es a través de la teoría de los hechos nuevos; que deben estar vinculados por conexidad con los hechos ya presentados en la primera oportunidad de demanda o petición (Gonzales Linares, 2016, págs. 546-547). Naturalmente, a nivel procesal judicial la nueva prueba

irá vinculada al principio de igualdad procesal, para permitirle al demandado la defensa frente a un nuevo probatorio. En el ámbito administrativo y más precisamente el tributario, no se da esta dificultad porque el juzgador es la administración tributaria y el peticionante es el administrado, no hay una contraparte adversaria a quien vencer. Se podrá alegar que, en los procedimientos fiscalizadores administrativos, que no son ajenos a los tributarios, la autoridad decisora es distinta a la instructora; pero, la autoridad instructora no se mueve por los mismos fundamentos que la contraparte judicial adversaria. La finalidad ulterior de la autoridad instructora es la verdad material, no intereses privados opuestos a los del peticionante.

Ahora bien, toda esta regulación procesal probatoria se encuentra desarrollada ampliamente en el Código Procesal Civil, cuyo artículo 188 le confía a la prueba la tarea de acreditar la verosimilitud y fehaciencia de los hechos alegados, en el siguiente artículo 189 se establece que la prueba por regla general se admite con los actos iniciales del proceso judicial, es decir con la demanda, el artículo 200 impone a la parte que no aporte pruebas de sus alegatos la sanción de que sus pedidos serán declarados infundados y finalmente el artículo 429 recoge la teoría de los hechos nuevos como excepción a la preclusión procesal de la prueba para admitir nuevos medios probatorios y que estos sean actuados en el proceso civil. Si bien es cierto no es una norma procedimental administrativa y mucho menos una norma procedimental administrativa tributaria; es innegable su aplicación supletoria a las disciplinas jurídicas administrativa general y administrativa tributaria conforme lo ha establecido el segundo párrafo del numeral 1.2 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo 004-2019-JUS, cuyo texto indica que:

“La institución del debido procedimiento administrativo se rige por los principios del Derecho Administrativo. La regulación propia del Derecho Procesal es aplicable sólo en cuanto sea compatible con el régimen administrativo”.

A su vez, el artículo IX del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF, arrastra al Derecho Tributario la norma administrativa general, la que de ya por sí hace de aplicación supletoria a la norma procesal civil; de esta manera, la norma procesal civil es aplicable supletoriamente a la norma administrativa general, y por añadidura a la norma tributaria:

“En lo no previsto por este Código o en otras normas tributarias podrán aplicarse normas distintas a las tributarias siempre que no se les opongan ni las desnaturalicen. Supletoriamente se aplicarán los Principios del Derecho Tributario, o en su defecto, los Principios del Derecho Administrativo y los Principios Generales del Derecho.”

En este mismo sentido, el Tribunal Fiscal se ha pronunciado en su Resolución 01479-10-2013 del miércoles 23 de enero de 2013, recaída en el expediente 1253-2011 proveniente de una apelación contra reclamación de la Intendencia Regional de Arequipa (Impuesto a la renta y multa, 2013, pág. 16); por la cual, la precitada norma reconoce expresamente la posibilidad de la aplicación de normas no tributarias en procedimientos tributarios; en este caso, hizo extensiva la garantía procedimental del *Non reformatio in peius*. Asimismo, se tiene la Resolución del Tribunal Fiscal 08678-2-2016 del 15 de septiembre de 2016, recaída sobre los expedientes acumulados 13074-2009 y 13079-2009 proveniente de apelaciones contra reclamaciones de la Intendencia Regional de Cusco (Impuesto a la Renta, Multa e Intereses, 2016, pág.

9); por la cual, la precitada norma tributaria incorporó al caso la normativa del Código Civil referida a enriquecimiento sin causa para darle una solución al caso concreto.

A nivel tributario, el principio de preclusión tiene su espejo en los artículos 141 y 148 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF; el primero de estos artículos contiene una redacción con vocación formalista y restrictiva del derecho a probar por la cual no se admitirá medios probatorios extemporáneos a menos que el administrado tributario demuestre que su presentación extemporánea, valga la redundancia, se debió por caso fortuito o fuerza mayor, o, en su caso “acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas” o “presente carta fianza bancaria o financiera por dicho monto”. El otro artículo mantiene el mismo razonamiento para la tramitación de la apelación ante el Tribunal Fiscal de no admitir medios probatorios que no hayan sido oportunamente aportados cuando la administración tributaria lo requirió. Es evidente que la administración tributaria permitirá la presentación de los medios probatorios extemporáneos cuando se cancele la deuda tributaria actualizada que es materia de discusión (Baldeón Güere, Roque Cabanillas, & Garayar Llimpe, 2009, págs. 352-353).

Ahora bien, el ya desarrollado y agotado principio de preclusión procesal, se debe contrastar primero con el principio de impulso de oficio administrativo reconocido por la Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú, que admitió a trámite y valoración la prueba extemporánea basándose en el principio administrativo general de impulso de oficio. (Nueva Moda Textil contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2023, págs. 24-25). En opinión del presente trabajo académico el impulso de oficio en la administración pública tributaria debe primar sobre el principio de preclusión, en

razón que, debe primar el interés público en la tramitación de los procedimientos administrativos tributarios y no arriesgar la oficialidad a la negligencia de alguno de los administrados (Morón Urbina, 2017, pág. 93), que puede provenir de la culpa inexcusable de su propia representación o una deficiencia en su asesoramiento tributario y contable. Esto no significa de ninguna manera que, la administración pública tributaria vaya a suplir todas las actuaciones del administrado, quien en buena cuenta tiene un deber de colaboración con la administración pública tributaria para llevar a adelante el procedimiento tributario. Sino que, la intervención de la administración pública tributaria de oficio, estará orientada a impedir injusticias y hacer prevalecer el interés público.

El segundo principio del Derecho Administrativo General que corresponde confrontarse al principio procesal judicial de preclusión es el de, informalismo que propugna un procedimiento administrativo general flexible y que se adecúe al administrado y no el administrado al procedimiento administrativo, en razón que, la finalidad de todo nuestro ordenamiento jurídico es la persona humana conforme se encuentra reconocido en el artículo 1 de la Constitución Política del Perú de 1993. No obstante, este principio no puede ser entendido como un principio absoluto por el cual se prescinde de toda formalidad en el procedimiento administrativo; sino por el contrario, se trata de atenuar el formalismo administrativo, a efecto de salvar las omisiones involuntarias en las que incurra el administrado, como es este caso de aportar la prueba de forma oportuna. Este es pues un principio completamente favorable al ciudadano. Sus únicas limitaciones serán el interés público que de ninguna manera deberá verse afectado por su aplicación y los legítimos intereses de terceros. (Morón Urbina, 2017, págs. 93-95). De esta manera, el principio jurídico administrativo general de informalismo reduce y atempera el principio procesal judicial

de preclusión, por cuanto se busca favorecer al administrado que es el interés ulterior del Estado Constitucional de Derecho del Perú conforme al artículo 1 de la Constitución Política del Perú de 1993; asimismo, su aplicación no afecta los intereses de terceros por cuando la relación jurídico procedimental administrativa tributaria es dual entre la administración pública tributaria y el administrado tributario, y no es una relación jurídica tripartita como el proceso judicial, donde dos privados contraponen sus intereses. Asimismo, el interés privado no es afectado por su aplicación; por el contrario, se beneficia, al volverse la administración pública tributaria un ente estatal al servicio de la ciudadanía que antepone las formalidades al servicio público al ciudadano que igualmente es el fin supremo del Estado Constitucional de Derecho del Perú conforme al artículo 1 de la Constitución Política del Perú de 1993.

Finalmente, se tiene el principio de verdad material que es el último principio administrativo general a ser contrastado con el principio procesal de preclusión; cuya prevalencia sobre la preclusión beneficia no sólo al administrado que llega a conocer la verdad, sino que vuelve fiables, verosímiles y previsibles los procedimientos administrativos, desterrando cualquier posibilidad de opacidad en la administración pública. Asimismo, el principio de verdad material reafirma la verdad probatoria, puesto que, se llega a un convencimiento pleno a través de ella. De esta manera, este principio administrativo general también llamado de verdad jurídica objetiva lleva a la administración pública a alcanzar la verdad por todos los medios legítimos disponibles con los que cuenta la administración pública, a esto se suma la obligación de los administrados de colaborar activamente con la administración pública. Este principio administrativo general redondea y sistematiza los anteriormente desarrollados principios administrativos generales de impulso de oficio e informalismo, porque lleva a la administración pública, y en este caso, a la administración pública tributaria, a

moldear su intervención y actividad procedimental para lograr conocer de oficio la verdad material de los hechos que han sido sometidos a su competencia por los medios legítimos que vea convenientes, no debiendo cumplir formalidades para ello, excepto satisfacer la garantía procedimental general del debido procedimiento administrativo que se deriva del mandato constitucional contenido en el artículo 139 de la Constitución Política del Perú. (Morón Urbina, 2017, págs. 111-113) De esta manera, y como lo hace el examen de ponderación con el examen de idoneidad y con el examen de necesidad ya desarrollados en el numeral anterior, el principio procedimental administrativo general de verdad material sistematiza y optimiza los principios procedimentales administrativo generales de impulso de oficio e informalismo.

Un asunto que no debe pasar desapercibido, es que en la Casación 2779-2020-LIMA del jueves 27 de septiembre de 2022, la Quinta Sala de la Corte Suprema de Justicia de la República, desarrolló un criterio previo sobre la valoración extemporánea de medios probatorios no ofrecidos en la etapa de la fiscalización, que recién fueron ofrecidos en la etapa de reclamación y que sí fueron debidamente ofrecidos y valorados en sede judicial; situación que fue observada por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria en el proceso contencioso administrativo judicial bajo el argumento que dichos medios de prueba incumplen con lo preceptuado por los artículos 141 y 148 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF, para la admisión de prueba extemporánea y por consiguiente las Resoluciones de Determinación y Multa derivadas de su fiscalización eran conforme a Ley; sin embargo, esta Quinta Sala Suprema en esta Casación, consideró que en el proceso judicial contencioso administrativo no se estaba discutiendo la extemporaneidad de la prueba en sede

administrativa tributaria, y que la prueba había sido oportunamente aportada en sede judicial (Consortio Ecolatina contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduana y Administración Tributaria, 2022, págs. 17-18). De esta manera, se puede ver que también hubo una rotura del principio de preclusión procesal cuando el Poder Judicial admite y da valor en el proceso judicial a las pruebas que no fueron oportunamente presentadas en la fiscalización administrativa tributaria. Un criterio equivocado de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria que peca de rígido, formalista y solemne sostenía erradamente que la prueba que no era oportunamente presentada en la fiscalización administrativa tributaria, ya no debía ser actuado en ninguna etapa del proceso; sólo admitiendo las excepciones de los artículos 141 y 148 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF. Un criterio más flexible y compatible con los fines personalistas *pro hominem* de la Constitución Política del Perú y de la Convención Americana de los Derechos Humanos, es el que desarrolló la Corte Suprema de Justicia en la Casación materia de comentario en este párrafo, que rompiendo con la extrema rigidez del criterio anteriormente expuesto de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, admitió a trámite y valoró la prueba oportunamente aportada por el administrado en el proceso judicial contencioso administrativo tributario; y que ulteriormente decantó un pronunciamiento judicial favorable para el administrado, por haberse hallado una verdad material.

2.3 Importancia de las variables:

Como se ha podido ver en los dos numerales anteriores; tanto la admisión y valoración de la prueba extemporánea como el examen de proporcionalidad son tópicos del Derecho en general de primera importancia.

Como se ha desarrollado anteriormente, la actividad probatoria es la tarea más importante de quien reclama un derecho sea ante la administración pública o ante la jurisdicción nacional; tan es así que, la prueba es quizás uno de los temas centrales de los aforismos latinos clásicos con *onus probandi incumbit actori* que se traduce como la carga de la prueba le corresponde al actor, o *ei incumbit probatio qui dicit, non qui negat* que se traduce como el que alega tiene la carga de la prueba, no el que niega; y, esto nos lleva a la alocución *actore non probante, reus est absolvendus* que se traduce como el actor que no prueba, el demandado es absuelto que constituye la actual sanción del artículo 200 del Código Procesal Civil de aplicación supletoria en los procedimientos administrativos tributarios bajo los alcances del numeral 1.2 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo 004-2019-JUS concordante con el artículo IX del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF.

De esta manera, queda prístinamente establecido que la actividad probatoria en los procesos judiciales, en los procedimientos administrativos generales y en los procedimientos administrativos tributarios es quizás más importante que la invocación del derecho, y más aún cuando la prueba no ha sido ofrecida oportunamente por caso fortuito o fuerza mayor, siempre que no obedezca a negligencia del administrado, y esa misma prueba lleve a alcanzar la verdad material en el caso materia de controversia como lo ha establecido la Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú (Nueva Moda Textil contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2023, págs. 54-55).

Por otro lado, se tiene que el examen de proporcionalidad rescatado de la Sentencia del Tribunal Constitucional Federal de Alemania sobre el caso Lüth por el

profesor Robert Alexy, e incorporado al ordenamiento jurídico peruano por el Tribunal Constitucional del Perú en reiterada jurisprudencia constitucional; es actualmente un paradigma de la interpretación no solo constitucional sino también legal; puesto que, por su propia estructura permite optimizar no sólo derechos fundamentales sino también principios jurídicos legales. Es, por tanto, una herramienta resolutoria de conflictos normativos cuya aplicación permite la armonización del sistema jurídico a través de su optimización.

2.4 Modelos de la variable:

La presente investigación es de naturaleza absoluta pura o básica, y como se ha indicado al inicio de este trabajo se limitará el trabajo académico a la revisión de la bibliografía o doctrina desarrollada sobre ella; por consiguiente, ambas variables tendrán como modelamiento de naturaleza puramente teórica, es decir su contraste crítico a de forma teórico sobre el examen de proporcionalidad sobre la prueba extemporánea que se ve favorecida por los principios jurídicos administrativos generales de aplicación supletoria en el procedimiento tributario de impulso de oficio, informalismo y verdad material en contraste con el principio procesal de preclusión.

2.5 Análisis comparativo:

A continuación, se tiene el examen comparativo de los conceptos desarrollados anteriormente de las variables de examen de proporcionalidad y prueba extemporánea.

Tabla 1*Análisis comparativo*

Tópico	Autor	Definición	Comentario
Examen de proporcionalidad	Robert Alexy, 2009	Proporcionalidad	Busca lograr coherencia y funcionalidad en el sistema jurídico.
	Javier Alva Orlandini y otros, 2003	Proporcionalidad	Busca lograr proporcionalidad entre fines y medios.
	Diego García Sayán y otros, 2012	Proporcionalidad	Busca lograr que las restricciones de un derecho no sean abusivas ni arbitrarias.
	Ricardo Pérez Manrique, 2022	Proporcionalidad	Busca lograr que la limitación de derechos tenga un fin y medios legítimos.
Prueba extemporánea	Alexander Rioja Bermúdez, 2016	Preclusión	La prueba ingresa al proceso fuera de su oportunidad legalmente establecida.
	Nerio Gonzales Linares, 2016	Preclusión	La prueba extemporánea debe cumplir con la teoría de hechos nuevos y guardar conexidad con la prueba ya aportada.
	Silvia Rueda Fernández, 2022	Preclusión	El derecho a probar es un derecho fundamental, por lo que la prueba extemporánea tiene validez siempre que su fin sea legítimo.
	Carmen Cabello Matamala, 2023	Preclusión	La prueba extemporánea debe ser tal por caso fortuito o fuerza mayor.

2.6 Análisis crítico:

Robert Alexy propone dos teorías de ponderación, una optimizadora y la otra colisionadora (Alexy, La ponderación en la aplicación del derecho, 2020, págs. 107-108); en este caso, esta variable se decanta por la función optimizadora, porque como se ha desarrollado anteriormente, no se está necesariamente ante la colisión entre los principios jurídicos administrativos incorporados al Derecho tributario de impulso de

oficio, verdad material e informalismo y el principio procesal general de preclusión; sino ante la optimización de todos estos principios, lo que puede llevar no a la supresión del principio procesal general de preclusión en favor de la vigencia exorbitante de los principios jurídicos administrativos incorporados al Derecho tributario de impulso de oficio, verdad material e informalismo; sino a una aplicación atemperada del principio procesal de preclusión

La aplicación de esta herramienta argumentativa en la presente investigación, el examen de proporcionalidad, contraponiendo los principios jurídicos de derecho administrativo de impulso de oficio, informalismo y verdad material con el principio jurídico procesal de preclusión; llenará el vacío dejado por la Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú (Nueva Moda Textil contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2023, págs. 45-46); en razón que, permitirá verificar que la prevalencia de los principios jurídicos administrativos generales de impulso de oficio, informalismo y verdad material sobre el principio procesal de preclusión, es lógicamente válido, constitucionalmente deseable y jurídicamente óptimo.

Además, en opinión crítica de este trabajo académico de investigación, se debe preferir las interpretaciones favorables al administrado, *pro hominem*, como la contenida en la Casación 2779-2020-LIMA, frente a aquellas que son sumamente restrictivas de derechos como son los artículos 141 y 148 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF.

Capítulo III Marco Referencial

Al tratarse de una investigación pura o básica, no se ha dado una revisión propiamente dicha de un sector productivo en concreto. No obstante, se estima conveniente para efectos de esta investigación describir básicamente el sistema tributario peruano y la administración de justicia del Perú.

3.1. Reseña histórica:

La Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, inicia como Superintendencia Nacional de Aduanas cuya creación fue sancionada por la Ley 24829 publicada en el diario oficial El Peruano el miércoles 8 de junio de 1988, como organismo descentralizado con autonomía económica y técnica pero adscrita al Ministerio de Economía y Finanzas. Los tributos internos seguirían siendo administrados por la antigua Dirección General de Contribuciones.

Mediante el Decreto Legislativo 501 publicado en el diario oficial El Peruano el jueves 1 de diciembre de 1988, se aprobó la Ley General de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria que la regiría en adelante. En dicha norma se hace referencia a la Ley 24929 de creación de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria, no obstante, revisado el Archivo Digital de la Legislación del Perú del Congreso (Congreso de la República del Perú, s.f.) dicho número correspondería a la Resolución Legislativa que aprueba el Acuerdo sobre Cooperación Regional para el Combate contra la Contaminación del Pacífico Sudeste por Hidrocarburos y otras Sustancias en Casos de Emergencia y su Protocolo Complementario. Sin embargo, para efectos de practicidad y facilidad en el recuento normativo, se tomará como hito en el desarrollo de la historia tributaria peruana, el Decreto Legislativo 501 y no la Ley 24929; en razón que, es la que efectivamente derogó la norma base de la Dirección General de Contribuciones, al derogar el artículo

16 del Decreto Legislativo 183 publicado en el diario oficial El Peruano el lunes 15 de junio de 1981. Mediante el Decreto Supremo 061-2002-PCM del viernes 12 de julio de 2002, la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria se fusionó con la Superintendencia Nacional de Aduanas, siendo esta última la entidad absorbida y la primera la entidad absorbente. Finalmente, la Ley 29816 publicada en el diario oficial El Peruano el jueves 22 de diciembre de 2011 le dio a la SUNAT su denominación final y actual, Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, además de fortalecerla funcionalmente.

Especial mención merece el Tribunal Fiscal que como órgano jurisdiccional administrativo que resuelve en segunda y definitiva instancia lo resuelto por la administración tributaria, se encuentra adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas; su creación se remonta a la Ley 7904 que en su artículo 69 le denominó primigeniamente Consejo Superior de Contribuciones; mediante la Ley 14920 publicada en el diario oficial El Peruano el viernes 28 de febrero de 1964, se transformaron el Consejo Superior de Contribuciones y el Cuerpo Consultivo de Aranceles de Aduana en el Tribunal Fiscal y el Tribunal de Aduanas, respectivamente. Mediante el Código Tributario aprobado por el Decreto Legislativo 816, publicado en el diario oficial El Peruano el domingo 21 de abril de 1996, se dispuso la reorganización a nivel legislativo de los Tribunales Fiscal y de Aduanas, para que se conformen en un solo cuerpo, el Tribunal Fiscal, reorganización que se materializó con el Decreto de Urgencia 034-1995 publicado en el diario oficial El Peruano el miércoles 31 de mayo de 1995 y el Decreto de Urgencia 078-1996 publicado en el diario oficial El Peruano el viernes 18 de octubre de 1996.

El Poder Judicial es un caso diferente, porque es una institución mucho más antigua, presente desde la primera Constitución del Perú, la promulgada el 12 de

noviembre de 1823, en aquel entonces no se le conocía como Poder Judicial, sino como Poder Judiciario, con una Corte Suprema en Lima conforme a su artículo 98, y con Cortes Superiores que coinciden con los departamentos existentes en la época como eran Lima, Trujillo, Cusco y Arequipa según su artículo 101. Actualmente, se encuentra regulada por el Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial aprobada por el Decreto Supremo 017-93-JUS publicado en el diario oficial El Peruano el miércoles 2 de junio de 1993. Si bien es cierto, su composición interna ha variado bastante a lo largo de la historia del Perú, su composición en tres niveles de jueces para efectos de revisión judicial de actos administrativos no ha variado, los jueces de primera instancia son los jueces especializados o mixtos, según la disponibilidad en el distrito judicial; en segunda instancia intervienen las salas superiores especializadas o mixtas, según la disponibilidad en cada distrito judicial; y, finalmente en la Corte Suprema asumen las salas supremas de derecho constitucional y social que generalmente se especializan.

3.2. Presentación de actores:

Como ya se ha mencionado anteriormente, la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, es la autoridad administrativa tributaria del Perú con excepción de los tributos municipales que son responsabilidad de cada una de los municipios competentes territorialmente. En segunda instancia, se encuentra el Tribunal Fiscal conforme al artículo 38 del Decreto Legislativo 183, que está adscrito no a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria sino al Ministerio de Economía y Finanzas. Ahora bien, cuando el asunto escala al Poder Judicial, tanto la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria como el Tribunal Fiscal, son representados por sus respectivos procuradores públicos conforme al Decreto Legislativo 1326 publicado en el diario oficial El Peruano el

viernes 6 de enero de 2017 y su Reglamento aprobado por el Decreto Supremo 018-2019-JUS publicado en el diario oficial El Peruano el sábado 23 de noviembre de 2019.

Aunque es un tema pequeño, corresponde reseñarse que en el sistema tributario nacional, la administración tributaria nacional constituida por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria no se encuentra sola, porque los gobiernos municipales se constituyen en administraciones tributarias autónomas para los tributos que ellos administran conforme al artículo 70 de la Ley Orgánica de Municipalidades, Ley 27972 publicada en el diario oficial El Peruano el martes 27 de mayo de 2003. Estos impuestos, contribuciones y tasas se podrán encontrar en la Texto Único Ordenado de la Ley de Tributación Municipal aprobada por el Decreto Supremo 156-2004-EF, publicado en el diario oficial El Peruano el lunes 15 de noviembre de 2004. Tanto la administración tributaria nacional como las administraciones tributarias locales, se sujetan y comparten el Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF como norma ordenadora de su actividad administrativa pública tributaria.

Asimismo, se tiene el Tribunal Fiscal que como ya se ha mencionado es un órgano administrativo jurisdiccional adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas con independencia de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, así su reglamentación se encuentra en el Texto Integrado Actualizado del Reglamento de Organización y Funciones del Ministerio de Economía y Finanzas, aprobado por la Resolución Ministerial 331-2023-EF/41 publicada en el diario oficial El Peruano el sábado 30 de septiembre de 2023. Su competencia se encuentra distribuida por Salas Especializadas de tres vocales cada una conforme a los artículos 23 y 24 del Reglamento precitado; actualmente se distribuyen la competencia funcional de la siguiente forma, la Primera, Tercera, Cuarta y Novena Salas

Especializadas del Tribunal Fiscal se avocan a materias de tributos internos de Lima y de los principales contribuyentes; la Segunda, Quinta, Octava, Décima, Décimo Primera y Décimo Tercera Salas Especializadas del Tribunal Fiscal se avocan a materias de tributos internos de Lima y demás regiones del Perú; la Séptima Sala Especializada del Tribunal Fiscal se dedica a tributos municipales de todo el Perú; la Décimo Segunda Sala Especializada del Tribunal Fiscal se dedica al conocimiento de causas de otros tributos internos; y, la Sexta Sala Especializada del Tribunal Fiscal se dedica a la materia aduanera (Ministerio de Economía y Finanzas, 2023).

En el caso del Poder Judicial, se han creado los Juzgados Especializados en lo Contencioso Administrativo Subespecializados en lo Tributario y Aduanas, con sus respectivas Salas Superiores también Especializadas en lo Contencioso Administrativo Subespecializadas en lo Tributario y Aduanas. A nivel de la Corte Suprema de Justicia de la República, es la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria la competente para temas tributarios.

3.3. Diagnóstico sectorial:

En el presente caso, a pesar de tratarse de una investigación puramente teórica, conviene realizarse un diagnóstico sectorial que abarque la administración tributaria nacional, el Tribunal Fiscal y el Poder Judicial; estando orientado a su intercomunicación como diferentes instancias de un mismo proceso. Es decir, en el presente caso se viene discutiendo el segundo precedente de observancia obligatoria establecido por la Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, por el cual se exhorta a la administración tributaria para que en sede administrativa admita y valore la prueba extemporánea; por lo que, es de interés diagnosticar la

interrelación y comunicación entre el Poder Judicial, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.

Como se ha indicado en los numerales precedentes de este capítulo, tanto el Poder Judicial, como el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, no corresponden a un mismo sector, ni siquiera un mismo poder estatal. El Poder Judicial con sus propios órganos jurisdiccionales como en este caso serían la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, las Salas Superiores Especializadas en Contencioso Administrativo Subespecializadas en Tributario y los Juzgados Especializados en Contenciosos Administrativos Subespecializados en Tributario, constituyen un poder propio del Estado peruano conforme al artículo 138 de la Constitución Política del Perú vigente de 1993. Por otro lado, se tiene al Tribunal Fiscal y a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, que si bien es cierto son independientes entre sí, ambas están adscritas al Ministerio de Economía y Finanzas que a su vez conforma el Poder Ejecutivo que es un poder estatal independiente del Poder Judicial conforme a los capítulos IV y V de la Constitución Política del Perú vigente de 1993. Es decir, muy probablemente vaya a haber una resistencia por parte de los entes del Poder Ejecutivo, en cumplir con una norma dictada por el Poder Judicial que no se encuentra recogida en una Ley emitida por el Poder Legislativo. Es más, de forma empírica el autor ha conocido no pocos casos que ciertos sectores especializados del Poder Ejecutivo se han sentido inmunes a las disposiciones generales de la Ley del Procedimiento Administrativo General, Ley 274444, argumentando que por tratarse de un organismo técnico especializado, las normas administrativas generales no le son extensivas; una peor situación se vive frente a precedentes de observancia obligatoria del Poder Judicial, puesto que estos

propios organismos técnicos especializados han pretextado que los precedentes de observancia obligatoria emitidos por el Poder Judicial conforme a Ley, solamente son vinculantes para los órganos jurisdiccionales internos del Poder Judicial, y no son aplicables en sede administrativa.

Esta situación especialmente problemática hará que sea complicado para el administrado poder exigir el cumplimiento del segundo precedente de observancia obligatoria establecido por la Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República; y requerirá mayor gasto en el contribuyente administrado en asesoría y patrocinio legal para exigir sus derechos en un debido procedimiento administrativo tributario. Como se puede ver, el diagnóstico sectorial por el que interactúan los Poderes Ejecutivo y Judicial, no es favorable al contribuyente administrado, sino por el contrario favorece la atomización de criterios y dificulta la intercomunicación entre Poderes del Estado peruano y sus organismos conformantes.

Siendo todo esto así, corresponderá consolidar lo anteriormente expuesto en una metodología FODA o también conocido como DAFO (Ponce Talancón, 2006, págs. 3-4), por la cual se presentan las fortalezas, oportunidades, debilidades y amenazas.

Como se viene desarrollando a lo largo de toda esta investigación, la Casación Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República ya debó haber zanjado la cuestión sobre la admisión de la prueba extemporánea, por cuanto las normas anteriormente glosadas, esta sentencia tiene efecto obligatorio y vinculante para todos los administrados en el territorio nacional, incluyendo a la administración tributaria nacional y locales.

Sin embargo, subsiste como debilidad a nivel de todo el sistema jurídico peruano interno, que existe una escasa intercomunicación entre el Poder Judicial y el Poder Ejecutivo encarnado en este caso por la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, ambos adscritos al Ministerio de Economía y Finanzas; dado que, no se comunican a través de un diálogo constante, sino a través de los mandatos judiciales emanados de los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial, y el reporte de cumplimiento o la exposición porqué no se puede cumplir las órdenes judiciales que emiten los órganos administrativos. Asimismo, en la comunicación interna entre el administrado y la administración tributaria, no participa el Poder Judicial; por lo que, los derechos se hacen valer a través de recursos administrativos o demandas contenciosas administrativas o procesos constitucionales de amparo.

Ilustración 1.

Matriz FODA del impacto de la Casación 546-2022-LIMA:



Como oportunidad, se tiene el recientísimo precedente vinculante de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, contenido en la Sentencia Casatoria 16618-2023-LIMA, publicado en el diario oficial El Peruano el sábado 13 de enero de 2024, se ha pronunciado sobre esta cuestión zanjándola al dictar que los precedentes vinculantes de la Corte Suprema de Justicia de la República no se circunscriben a los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial, sino que, también constituyen un “estándar” para los tribunales administrativos y la administración pública en general:

“Las sentencias casatorias crean un precedente legal que establece un estándar que deben aplicar otros órganos jurisdiccionales, así como los tribunales administrativos y la administración pública, dados sus alcances en materia contencioso administrativa.” (Inmobiliaria American Group S.A. contra SEDAPAL y el Tribunal Fiscal, 2023, pág. 49).

Finalmente, como amenaza se tiene la renuencia de la administración pública para aceptar y someterse a los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la República; muy a pesar de la existencia de la base legal precitada y el último pronunciamiento de la propia Corte Suprema de Justicia de la República; puesto que, en el procedimiento administrativo tributario no interviene el Poder Judicial, y sólo se le podrá hacer cumplir a la administración renuente mediante recursos administrativos o demandas judiciales de amparo o contenciosa administrativa que implica una demora significativa en el reconocimiento de derechos.

Por esta razón se hace muy necesario que las conclusiones derivadas de pronunciamientos de obligatorio cumplimiento de la Corte Suprema de Justicia de la República y del tribunal Constitucional, sean oportunamente asimiladas por la

legislación vía la reglamentación que es responsabilidad del Poder Ejecutivo o vía la legislación originaria del Poder Legislativo o la legislación delegada al Poder Ejecutivo. De esta manera, se reduce al mínimo los costos transaccionales en los que incurriría el administrado en tener que reclamar judicialmente, puesto que cuando el criterio se encuentra positivizado en la legislación, es de obligatorio cumplimiento para la administración pública que, en buenas cuentas en aplicación del Principio de Legalidad, termina aplicando automáticamente.

En este sentido se ha pronunciado la doctrina más autorizada en el Análisis Económico del Derecho liderada a nivel nacional por Alfredo Bullard González, quien sostiene que es una situación no deseada por el Derecho que los costos, sean en tiempo, esfuerzo o dinero, sean afrontados por aquellos quienes no los han producido creándose así un incentivo perverso para que la administración traslade estos costos a los administrados, generando un sistema administrativo ineficiente (Bullard González, 2010, pág. 47). En este mismo orden de ideas, se expresa la voz más autorizada del Análisis Económico del Derecho, Richard Allen Posner sostiene que la decisión de recurrir a los tribunales para obtener la declaración de un derecho asume un costo que debe ser ponderado conforme a lo reclamado, volviendo ineficiente en muchos casos el propio litigio para obtener la declaración de un derecho (Posner, 2013, págs. 855-857). Por lo tanto, si no se incorpora a la legislación los pronunciamientos de los altos tribunales nacionales, se impondrá a los administrados una carga indeseable de tener que recurrir a los propios tribunales para que vuelvan a declarar derechos que ya fueron declarados y que no han sido reconocidos por la terquedad de una administración pública que abusa de los Principios de Legalidad y Separación de Poderes.

Capítulo IV Resultados

Corresponde ahora desarrollar el resultado de la aplicación del examen de proporcionalidad según las Sentencias del Tribunal Constitucional 050-2004-AI y 045-2004-AI al precedente vinculante de observancia obligatoria establecido mediante la Casación 546-2022-LIMA por el cual se aperturó la posibilidad de examinar la prueba extemporánea en el procedimiento administrativo tributario, de tal manera que se contrastarán los principios jurídicos administrativos generales de aplicación supletoria en el procedimiento tributario de impulso de oficio, informalismo y verdad material en respecto al principio procesal de preclusión.

4.1 Resultado del examen de idoneidad:

Al contrastarse el principio de impulso de oficio con el de preclusión como fundamento para la admisión a trámite y valoración de la prueba extemporánea en materia tributaria, se tiene que supera el examen de idoneidad. En primer lugar, el principio de impulso de oficio como deber de la administración tributaria para impulsar el procedimiento tributario sin importar la actividad o inactividad del administrado supera largamente en eficacia al principio de preclusión; toda vez que, el principio de preclusión es un principio con vocación formalista orientado a la seguridad jurídica para evitar que las partes procesales revivan asuntos zanjados en el debate procesal, lo cual pasa a segundo plano en materia administrativa, donde la prioridad es alcanzar la verdad. En segundo lugar, la prevalencia del principio de impulso de oficio resulta más conveniente que el de preclusión al momento de tramitar un procedimiento administrativo tributario que busca determinar el cumplimiento o incumplimiento de obligaciones tributarias, más aún cuando dicho resultado tendrá impacto en el patrimonio del administrado y del Estado peruano; por el contrario, resultaría poco conveniente que la administración tributaria prefiriera la preclusión en los

procedimientos administrativos, porque muy probablemente se generarían resultados no deseados en el patrimonio del administrado y de la hacienda nacional. Finalmente, también el principio de impulso de oficio cumple con la finalidad del procedimiento administrativo tributario frente al principio de preclusión; puesto que, en este tipo de procedimientos se busca alcanzar la verdad del cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones tributarias, lo que ulteriormente impacta en el patrimonio del administrado y de la hacienda nacional; en cambio, de prevalecer el principio de preclusión procesal frente al de impulso de oficio, llevaría a un resultado no solamente distinto sino contrario a la finalidad del procedimiento administrativo tributario, el cual es el determinar la realidad del cumplimiento de las obligaciones tributarias para asegurar una correcta contribución nacional.

En este mismo orden de ideas, al contrastarse el principio de informalismo con el de preclusión como fundamento para la admisión a trámite y valoración de la prueba extemporánea en materia tributaria, se tiene que supera el examen de idoneidad. En primer lugar, el principio de informalismo es mucho más eficaz para llevar adelante los procedimientos administrativos que el principio de preclusión, porque prioriza el fondo sobre la forma, y permite alcanzar con mayor facilidad la verdad; tan es así que, la propia norma del procedimiento administrativo general consagra como principio rector al informalismo; en cambio, el principio de preclusión tiende a cerrar una etapa procesal así no haya habido un agotamiento del fondo, porque también será válida la preclusión por razón del cumplimiento de una formalidad; de esta manera, mal se haría en preferir la preclusión por formalidad y desdeñar al principio de informalismo; por tanto, el principio de informalismo sí es eficaz para desentrañar la verdad en un procedimiento administrativo tributario, siempre y cuando se cumplan el principio del debido procedimiento, porque el principio del informalismo administrativo no equivale

al desprecio de la ordenación procedimental, sino que, la flexibiliza y racionaliza con el objeto y finalidad del procedimiento administrativo, que en este caso es el procedimiento administrativo tributario para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y así determinar correctamente el destino del patrimonio del administrado y el beneficio de la hacienda nacional. En segundo lugar, conviene más preferir el principio de informalismo administrativo frente al principio formalista de preclusión, a efecto de conducir un procedimiento administrativo tributario que sí cumpla con su finalidad, esto es determinar la verdad del cumplimiento tributario del administrado; precluir por formalismos dejará un resultado no deseado porque no se llegará a una verdad concreta respecto al comportamiento del contribuyente, lo que en buena cuenta no sólo afectaría paradójicamente el principio de seguridad jurídica que el principio de preclusión proclama cautelar, sino que restaría legitimidad al sistema tributario, en razón que por meros formalismos no llegaría a la verdad. Finalmente, el principio de informalismo sí permite a la administración tributaria cumplir con la finalidad del procedimiento administrativo, esto es llegar a la verdad sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias del administrado contribuyente; en cambio el principio de preclusión, cierra cualquier posibilidad de examen sobre la realidad y el verdadero comportamiento del contribuyente administrado, lo cual es contrario a la finalidad del procedimiento tributario que es la de determinar la realidad en materia de cumplimiento de las contribuciones tributarias de los ciudadanos.

Finalmente, corresponde contrastarse el principio de verdad material y preclusión como fundamento para la admisión a trámite y valoración de la prueba extemporánea en materia tributaria; que, contrastados, nos lleva a concluir que el principio de verdad material sí cumple con el examen de idoneidad. En primer lugar, el principio de verdad material es verdaderamente eficaz en su aplicación para lograr

desentrañar la realidad de la conducta del contribuyente tributario, frente a la preclusión que como ya se ha venido argumentando reiteradamente a lo largo de este numeral, deja la incógnita y la duda sobre la realidad de la conducta del administrado contribuyente, lo cual es absolutamente incompatible con el sistema de valores jurídicos como lo son la seguridad jurídica y la previsibilidad del sistema jurídico; en este sentido, la administración tributaria inspirada por el principio de verdad material, deberá ejecutar todas las medidas necesarias para llegar a la real verdad a través de un debido procedimiento, pasando a un segundo plano el principio de preclusión. En segundo lugar, resulta completamente conveniente la prevalencia del principio de verdad material sobre el de preclusión, porque el primero de ellos inspirando a la administración tributaria, la obligará a realizar todas las diligencias necesarias para desentrañar la realidad del cumplimiento tributario del administrado contribuyente; mientras que, el principio de preclusión indebidamente cerraría la etapa probatoria bajo argumentos que no necesariamente serían de fondo, sino también formales lo que es absolutamente aberrante para una administración tributaria que busque legitimidad ante la ciudadanía. Finalmente, el principio de verdad material sí cumple con la finalidad de la administración tributaria, y en general del sistema jurídico de un estado constitucional de derecho, que es llegar a la verdad a través de un debido proceso legal que respete garantías; por el contrario, preferir el principio de preclusión afectaría precisamente la garantía y principio administrativo de la verdad material; lo que daría como resultado conclusiones injustas en muchos casos para los administrados contribuyentes, quienes verían conculcado su patrimonio, y hacienda nacional estaría sujeta a resultados falsos lo que restaría la propia legitimidad del sistema tributario nacional.

Ilustración 2.

El subexamen de idoneidad conforme a los principios administrativos de impulso de oficio, informalismo y verdad material:

Subexamen de idoneidad	El principio de impulso de oficio resulta más conveniente que el de preclusión al momento de tramitar un procedimiento administrativo tributario que busca determinar el cumplimiento o incumplimiento de obligaciones tributarias.
	Conviene más preferir el principio de informalismo administrativo frente al principio formalista de preclusión, a efecto de conducir un procedimiento administrativo tributario que sí cumpla con su finalidad.
	El principio de verdad material es verdaderamente eficaz en su aplicación para lograr desentrañar la realidad de la conducta del contribuyente tributario.

Siendo todo esto así, la regla procesal de admisión a trámite y valoración de la prueba extemporánea en materia tributaria, fundamentada en los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material, sí supera el examen de idoneidad, incluso cuando se le contrasta con el principio de preclusión; haciéndolo así constitucional y legalmente válido.

4.2 Resultado del examen de necesidad:

Ahora bien, el principio de impulso de oficio resulta necesario para la admisión a trámite y posterior valoración de la prueba tributaria; en razón que, es la propia decisión de la administración tributaria rechazar la prueba extemporánea bajo el argumento de la aplicación del principio procesal de preclusión. De esta manera, es pues el principio de impulso de oficio el que rompe con esta conducta tradicional y formalista de la administración tributaria, obligándola a incorporar medios probatorios

extemporáneos para lograr determinar la real situación tributaria del administrado contribuyente; puesto que, dichos medios probatorios extemporáneos pueden haber sido rechazados o no incorporados al procedimiento administrativo tributario, bien por negligencia del administrado contribuyente, o bien por causa no imputable al contribuyente administrativo. Ahora bien, el principio de impulso de oficio asegura en este caso concreto para admitir y valorar pruebas extemporáneas en el procedimiento administrativo tributario, lo que es un componente de efectividad porque obliga a la propia administración pública tributaria a ejercer un papel proactivo en las actuaciones probatorias de los procedimientos administrativos tributarios que lleva adelante. Finalmente, el principio de impulso de oficio supera el examen de necesidad al asegurar la adecuación de la conducta procedimental de la administración tributaria para volverla permeable y proactiva para admitir y valorar la prueba extemporánea. En cualquier caso, se tiene en este caso concreto que se supera largamente el examen de necesidad respecto del principio de impulso de oficio para la incorporación y valoración de pruebas extemporáneas en los procedimientos tributarios.

Igualmente, respecto del principio de informalismo como sustento para que la administración tributaria admita y valore la prueba extemporánea, se tiene que supera el examen de necesidad; en razón que, como el propio principio de informalismo lo indica, su aplicación y vigencia al interior de la actividad tributaria, flexibiliza la actuación de la administración pública tributaria. De ninguna manera podrá argumentarse en sentido contrario que, el principio de informalismo es el reflejo del desprecio por las normas y del procedimiento legal, y su aplicación significa la omisión y transgresión de las normas procedimentales; puesto que, el principio de informalismo tiene como finalidad flexibilizar las normas procesales y adecuarlas a la consecución de la finalidad del procedimiento que es satisfacer tanto el interés público

representado por la administración tributaria, así como el interés del contribuyente administrado que es determinar su real situación frente a la administración pública tributaria. En este sentido, el principio de informalismo es efectivo en su aplicación para asegurar que la conducta procedimental de la administración tributaria tienda a la admisión y valoración de la prueba extemporánea, en razón que su aplicación flexibiliza las normas procedimentales, tales como el principio de preclusión que con su tradicional formalismo dificulta la admisión y valoración de la prueba extemporánea. Asimismo, el principio de informalismo en su aplicación cumple con la función de adecuación de la conducta procedimental de la administración tributaria para lograr la admisión y valoración de la prueba extemporánea. Finalmente, puede concluirse que el principio de informalismo supera largamente el examen de necesidad para evaluar la incorporación de medios probatorios extemporáneos y su ulterior valoración por parte de la administración tributaria.

Finalmente se tiene el principio de verdad material que en el presente caso se postula como sustento de la admisión y valoración de la prueba extemporánea en el marco de la actuación de la administración tributaria; que, analizado a la luz del examen de necesidad, sí supera este examen para justificar y hasta vincular a la administración tributaria con la regla procesal de la Casación 546-2022-LIMA para admitir y ponderar las pruebas extemporáneas. En este orden de ideas, el principio de verdad material sí es efectivo para determinar la conducta de la administración tributaria para que dejando de lado el criterio formalista de preclusión, privilegie la verdad material y el deber de determinar la realidad a través de la actuación de todos los medios probatorios disponibles. Es importante resaltar que la propia Ley del Procedimiento Administrativo General, en la versión de su Texto Único Ordenado

aprobado por el Decreto Supremo 004-2019-JUS, desarrolla el principio de verdad material de la siguiente forma:

“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.”.

Ilustración 3.

El subexamen de necesidad conforme a los principios administrativos de impulso de oficio, informalismo y verdad material:

Subexamen de necesidad	El principio de impulso de oficio el que rompe con esta conducta tradicional y formalista de la administración tributaria.
Principio de informalismo lo indica flexibiliza la actuación de la administración pública tributaria.	El principio de verdad material sí es efectivo para determinar la conducta de la administración tributaria para que dejando de lado el criterio formalista de preclusión.

Lo que en buena cuenta comprueba el postulado anterior de que el propio principio de verdad material es efectivo para determinar la conducta de la administración tributaria y lograr el objetivo de determinar la realidad de la situación del contribuyente administrado a través de la plena actuación de todos los medios probatorios disponibles, incluyendo aquellos que son extemporáneos. Ahora bien,

también el principio de verdad material adecúa la actuación de la administración tributaria conforme al resultado deseado por la regla de observancia obligatoria dictada por la Corte Suprema de Justicia de la República conforme a Ley; puesto que, lleva a la administración tributaria a jugar un papel proactivo en la determinación de la realidad y llegar a la verdad material que es el objetivo último de todos los procedimientos administrativos. Mal haría la administración tributaria a través de un criterio formalista, aplicar el principio de preclusión sobre la actuación de pruebas extemporáneas, y cerrar el procedimiento sin averiguar la verdad material, dejando en la incógnita e incertidumbre al contribuyente administrado. Esto último no sólo generaría un efecto dañino no deseado en el administrado contribuyente que no ve satisfecho su derecho a un debido procedimiento administrativo, sino también al interés público porque no se llega a determinar la realidad para los administrados en general y para la hacienda pública. Asimismo, un criterio formalista deslegitima necesariamente a las instituciones que no cumple con su rol de llegar a la verdad material, porque los administrados y en general la ciudadanía se ven desilusionados al ver que se prefieren las formas sobre la sustancia y la verdad material. Desde luego, ello no significa un completo desprecio de las normas procedimentales y el imperio del desorden en la tramitación de los procedimientos; sino su flexibilización a través de las propias normas procedimentales inspiradas en el principio de verdad material e informalismo, y la norma dictada por la Corte Suprema de Justicia de la República en la Casación 546-2022-LIMA que motiva esta investigación. Siendo todo esto así, se puede concluir que el principio de verdad material supera largamente y satisfactoriamente el examen de necesidad para atenuar la aplicación del principio de preclusión y lograr la admisión y valoración por parte de la administración tributaria de

las pruebas extemporáneas que son necesarias para llegar a la verdad material y desentrañar la realidad de la situación jurídica del contribuyente administrado.

4.3 Resultado del examen de ponderación:

En primer lugar, se tiene el principio de impulso de oficio que, al ponderarse contra el principio de preclusión, en el presente caso concreto se tiene que la prevalencia del principio de impulso de oficio sobre el principio de preclusión satisface el examen de ponderación. En razón que, el principio de impulso de oficio en la actuación de la administración pública logra la eficiencia del sistema jurídico, por cuanto, al imponer el deber que la propia administración tributaria agote de oficio la actuación probatoria, incluso si se trata de pruebas no ofrecidas oportunamente y que constituyen el supuesto jurídico de pruebas extemporáneas, se evita que el administrado contribuyente recurra ulteriormente a la jurisdicción ordinaria vía la acción contenciosa administrativa o a la jurisdicción constitucional vía la acción de amparo para ver satisfechos sus intereses privados y al mismo tiempo satisfacer el interés público de sincerar el cumplimiento de normas tributarias. De esta manera, si la sola tramitación del procedimiento administrativo es suficiente para satisfacer los intereses privados y públicos, sin crear la necesidad de recurrir a la jurisdicción ordinaria o constitucional, se estará ante un resultado deseable de eficiencia. Por el contrario, la aplicación de un principio jurídico formalista de preclusión que fuerce a los administrados a activar la tutela jurisdiccional efectiva sea por vía de acción contenciosa administrativa o por vía de acción constitucional de amparo; conducirá a una situación no deseable porque habría un desperdicio de recursos públicos, en donde la jurisdicción remediará lo que por pereza formalista la administración pública tributaria no quiso solucionar. Es válida la cuestión de que la administración de justicia ordinaria o constitucional tenga la legitimidad para pronunciarse sobre el fondo de la

cuestión administrativa; al respecto la propia Corte Suprema de Justicia de la República en su Casación 546-2022-LIMA que motiva esta investigación, también estableció el precedente de obligatorio cumplimiento de que la jurisdicción al avocarse a cuestiones administrativas tributarias tiene plena jurisdicción para ingresar a solucionar la cuestión de fondo:

“En ejercicio de la plena jurisdicción, los órganos jurisdiccionales, se encuentran obligados a emitir pronunciamiento sobre el fondo del conflicto, cuando de los actuados se cuente con todo el caudal probatorio que permita establecer el derecho que corresponda al administrado, brindando así efectiva tutela a los derechos e intereses de los mismos, dando cumplimiento a los fines del proceso contencioso administrativo, incluso aunque no haya sido solicitado por el accionante, siempre que estos hechos hayan sido parte de la controversia, en observancia del debido proceso [...]” (Nueva Moda Textil contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2023, pág. 56).

Siendo todo esto así, es mucho más eficiente que la administración tributaria conforme al principio de impulso de oficio admita y valore las pruebas necesarias para desentrañar la verdad material que se encuentra sometida a su conocimiento, dejando de lado criterios formalistas como la aplicación del principio de preclusión; y evite así, el desperdicio de los recursos estatales al generar duplicidad de procesos en sede judicial para dar solución a una controversia que cómodamente se debió zanjar en sede administrativa tributaria. Por otro lado, se tiene que la aplicación del principio de impulso de oficio a la administración tributaria, optimiza el propio ordenamiento jurídico nacional al proponer la concentración de la resolución de las controversias tributarias

en sede administrativa donde la administración pública a través de la admisión y valoración de la prueba extemporánea, agotará en sede administrativa la actividad probatoria para desentrañar la verdad material. De esta manera, se tiene que el principio de impulso de oficio supera largamente el examen de ponderación.

Corresponde ahora, abordarse el examen de ponderación respecto del principio de informalismo, que en este caso concreto también se pondera sobre el principio de vocación formalista de preclusión. Como se ha venido sosteniendo reiteradamente en este trabajo académico, el principio de informalismo no significa el desprecio y transgresión de las normas procedimentales que rigen el procedimiento administrativo legalmente prestablecido, sino por el contrario, su flexibilización a efecto de que la tramitación del procedimiento administrativo tienda a la satisfacción del ciudadano como destinatario final del debido procedimiento administrativo. Siendo esto así, el principio de informalismo atempera la actuación de la administración tributaria en la tramitación de los procedimientos administrativos a su cargo, para que descartando el principio formalista de preclusión, busque incorporar y merituar todos los medios probatorios, oportunos y extemporáneos, y agote la actuación probatoria en sede administrativa; de tal manera que, no sea necesario que el administrado contribuyente recurra a la tutela jurisdiccional contenciosa administrativa o constitucional de amparo en búsqueda de la solución de la controversia tributaria y la determinación de la verdad material a través de la plena jurisdicción; cuando, la sede administrativa ya debería satisfacer dicho interés privado y público. Mal haría entonces la administración tributaria guiada por el principio formalista de preclusión, cerrar el caso por la no oportuna incorporación de medios probatorios al procedimiento tributario, y por pereza procedimental, dejar que el administrado reviva el caso en sede judicial ordinaria o constitucional, duplicando así procedimientos que bien podrían resumirse en el

procedimiento administrativo tributario. La solución de las controversias y el hallazgo de la verdad material tributaria en sede administrativa lleva al sistema jurídico a la eficiencia, porque no se duplican ni generan más procesos judiciales que en buena cuenta buscan solucionar y remediar la omisión cometida por la administración tributaria por pereza o por estricto formalismo. En este orden de ideas, se optimiza el sistema jurídico nacional, porque los tiempos se acortan y las instancias se reducen para poder lograr la verdad material tributaria; de esta manera, el administrado contribuyente logrará desentrañar su verdad material tributaria en sede administrativa sin necesidad de recurrir al proceso judicial ordinario o constitucional, que añadiría un plazo que dista mucho de lo razonable. Por todo lo anteriormente expuesto, la aplicación del principio de informalismo también supera el examen de necesidad.

Finalmente, corresponde contrastarse el principio de verdad material a la luz del examen de ponderación, para lograr concretar la correcta prevalencia de la regla procesal de la Corte Suprema de Justicia de la República para la admisión y valoración de medios probatorios extemporáneos sobre el principio de preclusión. De esta manera, por el principio de verdad material la administración tributaria se vincula al deber de agotar todos los medios probatorios disponibles para alcanzar la verdad material de la causa que es sometida a su consideración; de esta manera, se agota la actuación probatoria en sede administrativa, haciendo innecesario ya que el administrado contribuyente recurra a la tutela jurisdiccional contenciosa administrativa o constitucional de amparo; puesto que, el debate probatorio ya se debió haber realizado y agotado en sede administrativa. En este caso, mal haría la administración tributaria por pereza procesal o por criterio estrictamente formalista, cerrar la discusión probatoria aplicando el principio de preclusión; para que ello sea reabierto en sede judicial a través del principio de plena jurisdicción para que el órgano jurisdiccional en

sede contenciosa administrativa o constitucional de amparo, reviva ese debate probatorio que ya se debió haber realizado. Es importante aclarar que, si bien es cierto, el proceso constitucional de amparo está caracterizado, de la misma forma que los demás procesos constitucionales, por poseer una actividad probatoria restringida conforme al artículo 13 del nuevo Código Procesal Constitucional aprobado por la Ley 31307 y al artículo 9 del derogado Código Procesal Constitucional aprobado por la Ley 28237; ello no significa que carezca de una etapa probatoria, sino que dicha actividad probatoria debe ser eminentemente documental, lo que se configura en el presente caso, donde los medios probatorios testimoniales son raros y los medios probatorios atípicos son casi inexistentes. De esta manera, se tiene que el principio de verdad material inspirando la actuación de la administración pública hace más eficiente el sistema jurídico y la administración de justicia. Al mismo tiempo se tiene que ello optimiza los recursos estatales y la atención de los órganos jurisdiccionales que en buena cuenta duplicarían la función de debate probatorio a través del principio de plena jurisdicción, cuando el debate probatorio tributario debe ser agotado en sede administrativa sin escalarlo innecesariamente a instancias jurisdiccionales. Por todas estas razones expuestas, se tiene que el principio de verdad material supera el examen de ponderación para descartar el principio de preclusión en la admisión y valoración de las pruebas extemporáneas, de tal manera que el debate probatorio se agote en sede administrativa sin generar escalamiento innecesario a instancias jurisdiccionales que lo único que haría sería, malgastar los recursos de los administrados contribuyentes y de la propia administración pública nacional.

Ilustración 4.

El subexamen de ponderación en relación con los principios administrativos de impulso de oficio, informalismo y verdad material:

Subexamen de ponderación:

- El principio de impulso de oficio en la actuación de la administración pública impone el deber de agotar de oficio la actuación probatoria.

- El principio de informalismo no significa el desprecio y transgresión de las normas procedimentales que rigen el procedimiento administrativo legalmente prestablecido.

- Por el principio de verdad material la administración tributaria se vincula al deber de agotar todos los medios probatorios disponibles para alcanzar la verdad.

4.4 Resultado del examen de proporcionalidad:

Habiendo ya desarrollado los exámenes de idoneidad, necesidad y ponderación separadamente por cada uno de los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material por separado también; y estando al resultado positivo por el cual los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material superaron los exámenes de idoneidad, necesidad y ponderación por separado; corresponde ahora, concretar el examen de proporcionalidad por cada uno de los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material; para así concretar el desarrollo de la presente investigación; puesto que, como se ha detallado al inicio de este trabajo académico, esta investigación busca aplicar el macro examen de proporcionalidad y subexámenes de idoneidad, necesidad y ponderación a los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material para que cotejándolos

con el principio de preclusión, se llene el vacío dejado por la Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República al establecer la regla de admisión de la prueba extemporánea para su valoración de oficio por parte de la administración tributaria.

Siendo esto así, sometido el principio de impulso de oficio al examen de proporcionalidad en contraste con el principio de preclusión, para determinar la corrección legal de la regla de la admisión de la prueba extemporánea para su valoración por la administración tributaria en sede administrativa, cumple perfectamente con la adecuación de la conducta de la administración tributaria para el logro de los objetivos que tiene el sistema tributario nacional, que es el de lograr una recaudación tributaria fundada en la verdad material y no en meras suposiciones o artificios. Si se cerrara el debate probatorio por formalismo o pereza procesal en sede administrativa, se crearía una verdad artificiosa sobre la cual el contribuyente administrado estará obligado a tributar a la hacienda nacional; y de esta manera, el contribuyente administrado que se vea perjudicado tendrá que recurrir a la tutela jurisdiccional ordinaria contenciosa administrativa o constitucional de amparo, para que reviviendo este debate probatorio indebidamente cerrado, se alcance la verdad material en sede judicial. Este es un supuesto indeseable en cualquier sistema jurídico, porque alarga el proceso administrativo hacia los procesos judiciales que en la práctica son mucho más duraderos, lo que agrava la posición del contribuyente administrado, que no siempre se encuentra en la posibilidad de soportar un largo litigio contra la administración pública. Asimismo, la administración tributaria está delegando indebidamente su deber de hallar la verdad material en los procedimientos tributarios y llevar a cabo el examen probatorio de la conducta del administrado contribuyente, en la administración de justicia ordinaria o constitucional; eso es un resultado

indeseable porque la instancia especializada, competente y experta en el examen y reexamen de medios probatorios en cuestiones tributarias es la administración tributaria en sede administrativa, no los órganos jurisdiccionales del Poder Judicial, que van a requerir un mayor esfuerzo en determinar la verdad material de la causa tributaria y muy probablemente tendrán un mayor margen de error en detrimento de la propia hacienda, en razón que, empíricamente se sabe que la defensa del erario nacional en sede judicial ordinaria o constitucional casi siempre es deficiente y con menor cuidado que la defensa técnica letrada que poseen los administrados contribuyentes. En sentido contrario, el principio de impulso de oficio inspira a la administración tributaria para que en instancia administrativa sin cerrar la etapa procedimental por criterios formalistas como la preclusión, lleve adelante el debate probatorio con pruebas ofrecidas oportunamente y extemporáneamente, para desentrañar la verdad material tributaria y la realidad de la conducta del administrado contribuyente, para que se pueda generar derechos y obligaciones en favor de los administrados contribuyentes y del erario estatal, fundados en una base real que la sustente y no en supuestos artificiosos que a la postre son revertidos muchos años después por decisiones judiciales. Siendo todo esto así, se concluye plenamente que el principio de impulso de oficio supera largamente el examen de proporcionalidad; confirmando la constitucionalidad y legalidad del segundo precedente observancia obligatoria establecido por la Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República que dictó:

“De acuerdo a los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material, en cualquier estado del procedimiento administrativo, corresponde a la autoridad administrativa incorporar de oficio, las

pruebas que consideren necesarias para el esclarecimiento de los hechos. Por tanto, a la luz de estos principios y la interpretación sistemática de los artículos 126 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF, si bien la prueba extemporánea solo será admitida cuando el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago o presente carta fianza u otra garantía por dicho monto actualizado con los intereses, también lo es que se debe afirmar la potestad de la Administración de incorporar de oficio la prueba extemporánea que permita llegar a la convicción de que se está alcanzando la verdad material; en aplicación de los artículos 126 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF concordantes con los numerales 1.3, 1.6 y numeral 1.11 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo 006-2017-JUS.” (Nueva Moda Textil contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 2023, págs. 54-55).

En este orden de ideas, corresponde someterse al principio de informalismo al examen de proporcionalidad en contraste con el principio de preclusión, para poder determinar la corrección de la regla de comportamiento para la administración tributaria precitada que fuera fijada por la Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la

Corte Suprema de Justicia de la República, para admitir a trámite y valorar las pruebas extemporáneas en sede administrativa. En este caso el principio de informalismo es crítico para la adecuación de la conducta de la administración tributaria, por cuanto, inspira la flexibilización de las normas procedimentales. Tradicionalmente las normas procedimentales han tenido una vocación rígida, así su aplicación e interpretación por los funcionarios públicos se ha sujetado a una aplicación estricta sin flexibilidad ni adecuación; muchas veces priorizando la santidad del procedimiento sobre los intereses de los administrados contribuyentes y de la propia hacienda pública. Se debe tener muy presente que, el fin supremo del ordenamiento jurídico es el ciudadano conforme a una interpretación extensiva del artículo 1 de la Constitución Política del Perú de 1993 que se encuentra vigente a la actualidad; por lo que, mal haría la administración pública, y en este caso concreto, la administración tributaria, de priorizar la rigidez y formalismo de las normas procedimentales por el solo hecho de santificar el procedimiento administrativo. Por el contrario, el principio de informalismo lleva a la adecuación de la conducta de la administración pública para adecuar su proceder a efecto de que flexibilizando las normas procedimentales que imperan sobre el procedimiento administrativo, se tienda a llegar a la verdad material tributaria y desentrañar la realidad de la conducta del administrado contribuyente para que el procedimiento logre su finalidad que es brindar una base sólida para la tributación que alimenta el erario nacional. Asimismo, hay que tener presente que, según la Ley, es el procedimiento administrativo el que corresponde tramitarse bajo el presupuesto de informalismo conforme al numeral 1.6 del artículo IV del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General aprobado por el Decreto

Supremo 004-2019-JUS, no así los procesos judiciales sean ordinarios contenciosos administrativos o constitucionales, porque estos procesos judiciales son en puridad formalistas conforme al artículo IX del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil aprobado por la Resolución Ministerial 010-93-JUS, cuya aplicación se extiende a los procesos judiciales ordinarios contenciosos administrativos conforme a la Cuarta Disposición Complementaria Final del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo y a los procesos judiciales constitucionales de amparo conforme al artículo IX del Nuevo Código Procesal Constitucional aprobado por la Ley 31307. Por lo que resulta un absurdo que el administrado contribuyente que ve cerrada la instancia administrativa con un criterio formalista de preclusión, busque flexibilidad en la sede jurisdiccional ordinaria contenciosa administrativa o constitucional de amparo para revivir un debate probatorio que debió realizarse y agotarse en sede administrativa. Por esta razón se puede concluir que el aplicar un criterio formalista a la tramitación de los procedimientos administrativos tributarios, llevaría a un desenlace no deseado, porque, al amplio margen de error de los órganos jurisdiccionales que no son expertos en procedimientos tributarios, se le debe sumar que ellos se deben conducir con estricta formalidad. Por tanto, es preferible que el debate probatorio se lleve a cabo y se agote igualmente en sede administrativa, sin escalar a la instancia judicial ordinaria contenciosa administrativa o constitucional de amparo. Asimismo, se reitera que la aplicación del principio de informalismo no significa desechar abrupta y totalmente las normas procedimentales basadas en un desprecio por las mismas; sino, en cambio significa que la administración tributaria adecúe su conducta procedimental

para que favoreciendo el debate probatorio, pueda cumplir con la regla precitada impuesta por la Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República; y así admitir a trámite los medios probatorios extemporáneos y valorándolos, determine la verdad material tributaria y genere un pronunciamiento realmente basado en la verdad sobre la conducta del administrado contribuyente y los derechos y obligaciones que emana. Por todas estas razones corresponde concluir que el principio de informalismo supera satisfactoriamente el examen de proporcionalidad; confirmando la constitucionalidad y legalidad del segundo precedente observancia obligatoria establecido por la Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, anteriormente citada.

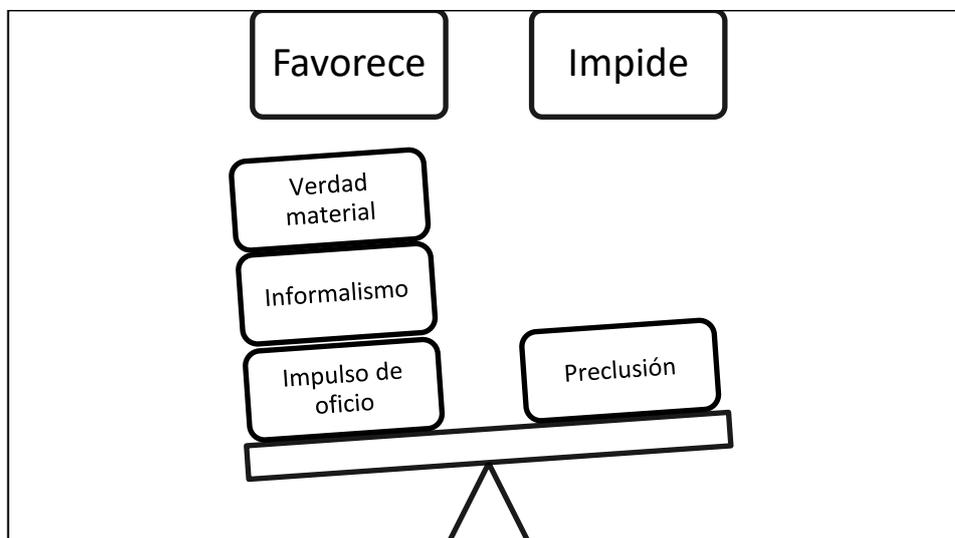
Finalmente, queda someter al examen de proporcionalidad al principio de verdad material, que en este caso es el punto neurálgico del presente trabajo de investigación, en contraste con el principio de preclusión, para poder determinar la corrección de la regla de comportamiento para la administración tributaria precitada que fuera fijada por la Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, para admitir a trámite y valorar las pruebas extemporáneas en sede administrativa. El principio de verdad material, es crítico en el presente caso, porque en sí es el contenido que inspira a la administración tributaria para agotar todos los medios para llegar a determinar la verdad material tributaria y desentrañar la realidad del cumplimiento del administrado contribuyente; nótese que se hace énfasis en la palabra agotar, lo que significa que la administración tributaria deberá adoptar un

papel proactivo y emprender una búsqueda exhaustiva de la verdad a través de todos los medios típicos y atípicos que pueda utilizar. Mal haría la administración tributaria por pereza procesal cerrar el debate probatorio porque detecta la presencia de pruebas extemporáneas que juzga conveniente no analizar, y así dar una conclusión que no ha agotado los medios probatorios disponibles. De esta manera, la administración tributaria incumpliría indebida e irregularmente su deber de hallar la verdad material tributaria al aplicar indebidamente un principio de vocación formalista de preclusión y delegar indebidamente el debate probatorio en la instancia judicial ordinaria contencioso administrativa o constitucional de amparo. En este caso concreto, el principio de verdad material es absolutamente necesario para adecuar la conducta procedimental de la administración tributaria, y así inspirarla para que cumpliendo sus deberes procedimentales agote el debate procedimental, dando resolución al caso concreto, como resultado de la búsqueda exhaustiva de la verdad material tributaria. Ello significa que también deberá admitir y valorar aquellos medios probatorios que no se ofrecieron oportunamente, pero que cumplen con el segundo precedente de observancia obligatoria establecida por la por la Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, que se ha citado anteriormente. Es decir, la administración tributaria debe estar atenta a flexibilizar y admitir aquellos medios probatorios que no ingresaron oportunamente al debate probatorio, y que incluso, el propio administrado contribuyente no ha podido incorporar al debate probatorio por barreras formales. De tal manera que, no queden medios probatorios fuera del debate probatorio sin ser examinados por parte de la administración tributaria. Si bien es cierto que, el administrado contribuyente tiene un deber de colaboración con la administración tributaria y así aportar medios probatorios que sustenten su posición;

esto no es óbice, para que una administración tributaria proactiva inspirada por el principio de verdad material, supla de oficio al administrado contribuyente e incorpore medios probatorios de oficio. Siendo todo esto así, la aplicación del principio de verdad material conduce a un resultado plenamente deseable de una administración tributaria proactiva y comprometida con el agotamiento del debate probatorio y la búsqueda exhaustiva de la verdad material; lo que además de satisfacer los intereses de los administrados contribuyentes y de la hacienda pública, reviste de legitimidad al sistema tributario nacional. Por todas estas razones anteriormente expuestas, se llega a la conclusión que el principio de verdad material sobrepasa y satisface plenamente el examen de proporcionalidad aplicado en el presente caso concreto.

Ilustración 5.

Ponderación de los principios administrativos de impulso de oficio, informalismo y verdad material, contra el principio procesal de preclusión:



Habiéndose concretado el examen de proporcionalidad y los subexámenes de idoneidad, necesidad y ponderación por separado sobre los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material, y estos principios han superado estos exámenes; se puede llegar a sostener que el segundo precedente observancia obligatoria establecido por la Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de Derecho

Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, es conforme al Derecho, a la Constitución y a la Ley, y si bien impacta negativamente en el principio procesal de preclusión, esto es una consecuencia tolerable por el sistema jurídico nacional, porque los beneficios del sistema tributario nacional son mayores.

Capítulo V Sugerencias

En el presente caso, al haberse determinado la compatibilidad del segundo precedente de observancia obligatoria establecido por la Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, con el ordenamiento jurídico nacional al haber superado satisfactoriamente el examen de proporcionalidad, y los subexámenes de idoneidad, necesidad y ponderación, sus principios inspiradores de impulso de oficio, informalismo y verdad material prevaleciendo sobre el principio de preclusión; corresponde orientarse las sugerencias hacia su implementación en la administración tributaria sea nacional o incluso subnacional. En razón que, muchas veces la administración tributaria en su conjunto se ha mostrado renuente para acatar e interiorizar los pronunciamientos del Poder Judicial.

En el presente caso, se trata de un precedente de observancia obligatoria emanada de un órgano de la más alta jerarquía del Poder Judicial y que fue publicado en el diario oficial El Peruano el jueves 7 de septiembre de 2023 en la separata de precedentes vinculantes constitucionales, judiciales y administrativos, que tiene fuerza normativa equivalente a la Ley conforme al primer párrafo del artículo 36 del Texto Único Ordenado de la Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo 011-2019-JUS. Este mismo carácter vinculante es ratificado por el artículo 22 del Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica del Poder Judicial 017-93-JUS. De esta manera, no se trata de cualquier sentencia casatoria sin fuerza vinculante como se puede corroborar con el último párrafo del artículo 400 del Texto Único Ordenado del Código Procesal Civil, aprobado por la Resolución Ministerial 010-93-JUS.

El Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo 133-2013-EF, en su Norma III cataloga las fuentes del Derecho Tributario, brindándole a la jurisprudencia un sitio precedente y priorizado a la jurisprudencia sobre a las resoluciones de carácter general de la administración tributaria. Asimismo, se puede observar en la norma del procedimiento administrativo general un desarrollo de las Fuentes del Derecho muy similar al del Código Tributario, solamente que con una mejor técnica legislativa y una redacción mucho más didáctica; así, se tiene el numeral 2.7 del artículo V del Texto Único Ordenado de la Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo 004-2019-JUS, que reserva un lugar precedente y priorizado a la jurisprudencia sobre las resoluciones administrativas y las de sus propios tribunales administrativos.

De esta manera, se tiene que la eventual rebeldía para acatar este segundo precedente de observancia obligatoria establecido por la Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, por parte de la administración tributaria nacional, las administraciones tributarias locales y el Tribunal Fiscal, sería no sólo infundada sino incluso ilegal. Ahora bien, lo ideal es promover su cumplimiento por parte de la administración tributaria nacional, las administraciones tributarias locales y el Tribunal Fiscal, de forma amigable sin recurrir a la coerción administrativa o penal.

Ahora bien, como se ha mencionado anteriormente, la recientísima sentencia vinculante de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, contenido en la Casación 16618-2023-LIMA; vendría a solucionar el problema de la renuncia de la administración pública a acatar los pronunciamientos de los altos tribunales que tienen fuerza de Ley; sin embargo,

ameritaría una investigación sobre el particular en un plazo prudencial para comprobar su efecto.

En este orden de ideas, se sugiere que sea la propia administración tributaria nacional, la que a través de una resolución de superintendencia, haga suyo este segundo precedente de observancia obligatoria establecido por la Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República; de tal manera, que su aplicación se haga automáticamente a nivel de primera instancia, es decir de intendencias sin necesidad de recurrir al Tribunal Fiscal, que no necesariamente vaya a hacer suyo este criterio así esté incorporado en una resolución de superintendencia, puesto que, el Tribunal Fiscal es un órgano jurisdiccional administrativo adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas sin estar subordinado a la administración tributaria nacional.

La segunda medida que correspondería adoptarse, es la de una modificación legislativa del Código Tributario, de tal manera que se incorpore un artículo en su redacción que plasme completamente el segundo precedente de observancia obligatoria establecido por la Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República. De esta manera, tanto la administración tributaria nacional, las administraciones tributarias locales y el Tribunal Fiscal no podrán objetar su cumplimiento y aplicación. Es importante aclarar que, primero se sugirió la incorporación de este precedente bajo comentario a través de una resolución de superintendencia y luego su incorporación mediante iniciativa legislativa, en razón que, la emisión de una resolución de superintendencia no requiere consenso político, sino solamente decisión política emanada del Poder Ejecutivo, lo que significa que su adopción e implementación tiene un horizonte mucho más corto en el tiempo que el de una iniciativa legislativa de

modificación de Código Tributario que deberá ser aprobada en el parlamento. Toda iniciativa legislativa para ser aprobada conforme a la Constitución Política del Perú de 1993 vigente y demás normas procedimentales del Congreso de la República del Perú, requiere el hallazgo de consenso político no solamente para su ingreso a debate, sino también para su aprobación, y especialmente para su aprobación sin que medien modificaciones caprichosas de los congresistas, que no necesariamente respetarían la redacción original de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República. También se podrá implementar vía un Decreto Legislativo aprobado por el Poder Ejecutivo, no obstante, ello requiere previamente la generación y sanción de una Ley autoritativa que delegue del Poder Legislativo en el Poder Ejecutivo la potestad de legislar para modificar el Código Tributario; esto igualmente requiere el hallazgo de consenso político, que requiere mucho más tiempo que la emisión de una simple resolución de superintendencia.

Ahora bien, como esto se trata de un criterio interpretativo que ha sido validado vía examen de proporcionalidad, y subexámenes de idoneidad, necesidad y ponderación, también será válida su difusión vía capacitaciones y simposios por parte de los Colegios de Abogados, Colegios de Contadores y también por la Oficina de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero. En razón que, este criterio interpretativo es un criterio favorable al administrado contribuyente, por lo que, es de imaginarse que posiblemente vaya a haber reticencias y reparos por parte de la administración tributaria nacional, las administraciones tributarias locales y el Tribunal Fiscal para adoptarlo. Por lo que, se hace necesario el concurso de los colegios profesionales y de la Oficina de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero para fomentar su conocimiento y aplicación en favor de los administrados, conforme al artículo 81 y al literal b) del artículo 82 del Texto Integrado del Reglamento de

Organización y Funciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, aprobado por la Resolución de Superintendencia 092-2023/SUNAT. Asimismo, los colegios profesionales como representantes de la sociedad civil pueden impulsar la vigencia de este precedente de observancia obligatoria que motivó este trabajo académico; por ejemplo, los Colegios de Abogados del Perú están facultados para impulsar académicamente “la uniformidad de la jurisprudencia práctica y al progreso en general de las ciencias jurídicas” conforme al literal d) del artículo 9 de la Ley de Colegios de Abogados, Ley 1367; por otro lado, los Colegios de Contadores también tienen facultades con incidencia en la administración tributaria y en los administrados como puede verse en los literales b), e), h) e i) del artículo 5 de la Ley de Profesionalización del Contador Público y de Creación de los Colegios de Contadores Públicos, Ley 28951.

Finalmente, queda pues reseñar que, como todo pronunciamiento judicial, por más fuerza normativa que tenga, no es una garantía que la administración tributaria nacional, las administraciones tributarias locales y el Tribunal Fiscal, vaya a cumplirlo cabalmente; y es por ello que se ha sugerido en el presente capítulo que se consolide esto en una resolución de superintendencia o en una modificación legislativa que brinde seguridad jurídica a los administrados vía principio de legalidad. Mientras ello ocurra sea por voluntad política del ejecutivo o consenso político del legislativo, los contribuyentes deberán luchar para que se reconozca la validez de este precedente judicial y se aplique en sus casos concretos; para ello, los colegios profesionales como los Colegios de Abogados y de Contadores, y la Oficina de Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, serán los principales aliados de los contribuyentes en sus luchas individuales. La esperanza radica en que, la primera victoria de un contribuyente en la que consiga que la administración tributaria aplique este

precedente de observancia obligatoria, significará el inicio del cambio de criterio en la administración tributaria nacional, en las administraciones tributarias locales y en el Tribunal Fiscal.

Conclusiones

En el presente trabajo de investigación académica, se planteó como objetivo general determinar si es proporcional la inaplicación del principio de preclusión en razón de los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material para que la administración tributaria admita y valore la prueba extemporánea. Tal es así que, como se ha expuesto extensamente en los resultados derivados de la aplicación del examen de proporcionalidad desarrollado inicialmente por las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los procesos de inconstitucionalidad contenidos en los expedientes 050-2004-AI y 045-2004-AI, se concluyó que sí es proporcional la inaplicación del principio de preclusión en razón de los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material para que la administración tributaria admita y valore la prueba extemporánea; puesto que, el segundo precedente observancia obligatoria establecido por la Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, superó satisfactoriamente el examen de ponderación.

Asimismo, en este trabajo de investigación académica se planteó como primer objetivo específico, determinar si es idónea la inaplicación del principio de preclusión en razón de los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material para que la administración tributaria admita y valore la prueba extemporánea. Y es así que, una vez aplicado el examen de idoneidad a cada uno de los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material en relación con el principio de preclusión bajo los alcances de las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los expedientes 010-2002-AI/TC y 007-2006-AI/TC; superado satisfactoriamente este examen de idoneidad, y recabados sus resultados, se puede concluir fehacientemente que sí es idónea la inaplicación del principio de preclusión en razón de los principios de impulso

de oficio, de informalismo y verdad material para que la administración tributaria admita y valore la prueba extemporánea.

De igual manera, en este trabajo de investigación académica se planteó como segundo objetivo específico, determinar si es necesaria la inaplicación del principio de preclusión en razón de los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material para que la administración tributaria admita y valore la prueba extemporánea. Es así que, se aplicó el examen de necesidad a los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material en relación al principio de preclusión conforme a las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los procesos constitucionales de amparo y *habeas corpus* contenidos en los expedientes 04677-2004-PA/TC y 06712-2005-HC/TC, respectivamente; superado satisfactoriamente este examen de necesidad, y recabados sus resultados, se puede concluir fehacientemente que sí es necesaria la inaplicación del principio de preclusión en razón de los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material para que la administración tributaria admita y valore la prueba extemporánea.

Finalmente, en este trabajo de investigación académica se planteó como tercer objetivo específico, determinar si es ponderada la inaplicación del principio de preclusión en razón de los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material para que la administración tributaria admita y valore la prueba extemporánea. De esta manera, se aplicó el examen de ponderación a los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material en relación con el principio de preclusión conforme a las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en el proceso de inconstitucionalidad contenido en el expediente 045-2004-AI/TC; superado satisfactoriamente este examen de ponderación, y recabados sus resultados, se puede concluir fehacientemente que sí es ponderada la inaplicación del principio de

preclusión en razón de los principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material para que la administración tributaria admita y valore la prueba extemporánea.

En este sentido corresponde confirmarse y validarse la hipótesis general, por la cual se postuló que, dado que la Corte Suprema de Justicia de la República ha establecido un precedente vinculante por el que la administración tributaria debe valorar la prueba extemporánea a la luz de los principios de principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material; se puede afirmar que, su aplicación sea proporcional y compatible con el principio de preclusión, aunque éste último queda reducido frente a los demás principios.

Asimismo, se valida y confirma la primera hipótesis específica, que postuló que dado que la Corte Suprema de Justicia de la República ha establecido un precedente vinculante por el que la administración tributaria debe valorar la prueba extemporánea a la luz de los principios de principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material; se puede afirmar que, su aplicación sea idónea y compatible con el principio de preclusión.

En este mismo orden de ideas, corresponde validarse y confirmarse la segunda hipótesis específica, que postuló que dado que la Corte Suprema de Justicia de la República ha establecido un precedente vinculante por el que la administración tributaria debe valorar la prueba extemporánea a la luz de los principios de principios de impulso de oficio, de informalismo y verdad material; se puede afirmar que, su aplicación sea necesaria y compatible con el principio de preclusión.

Finalmente, corresponde validarse y confirmarse la tercera hipótesis específica, que postuló que, dado que la Corte Suprema de Justicia de la República ha establecido un precedente vinculante por el que la administración tributaria debe valorar la prueba extemporánea a la luz de los principios de principios de impulso de

oficio, de informalismo y verdad material; es probable que, su aplicación sea ponderada y compatible con el principio de preclusión.

Recomendaciones

Resultaría conveniente que, se desarrollen nuevas investigaciones en un espacio temporal de cinco años en adelante, para poder verificar si la administración tributaria viene implementando y respetando el segundo precedente observancia obligatoria establecido por la Casación 546-2022-LIMA de la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República a través de una Resolución de Superintendencia.

Actualmente, es muy prematuro sostener que este precedente haya cambiado la administración tributaria, porque, como se ha aprendido empíricamente; no necesariamente la administración tributaria hace suyos los pronunciamientos judiciales dócilmente. Por lo que, en primer lugar, se hace necesario corroborar que la administración tributaria ha hecho suya este precedente.

En segundo lugar, sería conveniente que en un plazo prudencial de cinco años, se investigue el impacto que ha tenido este precedente en los administrados que recurren a la jurisdicción ordinaria contenciosa administrativa; para poder determinar si el precedente bajo comentario ha sido recogido por la administración tributaria o no, o habiéndolo recogido, lo ha malinterpretado, forzando a los administrados a recurrir igualmente al Poder Judicial vía acción contenciosa administrativa para desarrollar un adecuado debate probatorio.

Finalmente, correspondería también una investigación en un plazo temporal prudente de cinco años, para verificar si el debate probatorio desarrollado a nivel administrativo a la luz de los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material, ha satisfecho las necesidades de los administrados, o por el contrario subsiste la necesidad de recurrir al Poder Judicial en procesos contenciosos administrativos.

Estas investigaciones proyectadas, tienen como finalidad verificar que este precedente de observancia obligatoria no ha sido dictado en vano, y que por el contrario ha significado un cambio en la administración tributaria nacional.

Bibliografía

- Alexy, R. (2009). Derechos fundamentales, ponderación y racionalidad. *Revista Iberoamericana de Derecho Procesal Constitucional*(11), 3-14.
- Alexy, R. (2020). La ponderación en la aplicación del derecho. En R. Alexy, *Ensayo sobre la teoría de los principios y el juicio de proporcionalidad* (Primera ed., págs. 106-124). Lima, Perú: Palestra.
- Alexy, R. (2020). La Ponderación, el control de constitucionalidad y la representación. En R. Alexy, *Ensayos sobre la teoría de los principios y el juicio de proporcionalidad* (Primera ed., págs. 216-227). Lima, Perú: Palestra.
- Alexy, R. (2020). Proporcionalidad y racionalidad. En R. Alexy, *Ensayos sobre la teoría de los principios y el juicio de proporcionalidad* (Primera ed., págs. 385-404). Lima, Perú: Palestra.
- Baldeón Güere, N., Roque Cabanillas, C., & Garayar Limpe, E. (2009). *Código Tributario Comentado* (Vol. II). Lima, Perú: Gaceta Jurídica.
- Bullard González, A. (2010). *Derecho y economía: El análisis económico de las instituciones legales* (Segunda ed.). Lima, Perú: Palestra.
- Calle de las Pizzas contra la Municipalidad Distrital de Miraflores, 007-2006-PI/TC (Pleno del Tribunal Constitucional del Perú 22 de Junio de 2007).
- Carlos Francisco Hinostroza Rodríguez contra la Municipalidad Distrital de La Molina, 01725-2017-0-1801-JR-PE-3001-01 (Pleno del Tribunal Constitucional del Perú 20 de Diciembre de 2022).

Central General de Trabajadores del Perú contra la Municipalidad Metropolitana de Lima, 01533-2003-0-1801-SP-CI-06 (Primera Sala del Tribunal Constitucional del Perú 7 de Diciembre de 2005).

Cinco mil ciudadanos contra las normas antiterroristas, 010-2002-AI/TC (Pleno del Tribunal Constitucional del Perú 3 de Enero de 2003).

Colegio de Abogados del Cono Norte de Lima contra la Ley Orgánica del Consejo Nacional de la Magistratura, 045-2004-PI/TC (Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional del Perú 29 de Octubre de 2005).

Colegio de Abogados del Cusco contra la Ley de Reestructuración del Sistema Nacional de Pensiones, 005-2002-AI/TC (Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional del Perú 10 de Marzo de 2003).

Colegio de Abogados del Cusco contra la Ley de Reforma Constitucional del Régimen Pensionario, 050-2004-AI/TC (Pleno Jurisdiccional del Tribunal Constitucional 3 de Junio de 2005).

Congreso de la República del Perú. (s.f.). *Archivo Digital de la Legislación del Perú*. Recuperado el 21 de Diciembre de 2023, de Legislación desde 1904: <https://www.leyes.congreso.gob.pe/LeyNumePP.aspx?xNorma=0>

Consorcio Ecolatina contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduana y Administración Tributaria, 03088-2018-0-1801-JR-CA-18 (Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú 27 de Septiembre de 2022).

Fecundación In Vitro contra Costa Rica, C-257 (Corte Interamericana de Derechos Humanos 28 de Noviembre de 2012).

Fleury contra Haití, C-236 (Corte Interamericana de Derechos Humanos 26 de Noviembre de 2011).

Gonzales Linares, N. (2016). Medios probatorios extemporáneos. En R. Cavani, *Código Procesal Civil Comentado* (Primera ed., Vol. III, págs. 536-547). Lima, Perú: Gaceta Jurídica.

Habbal contra Argentina, C-463 (Corte Interamericana de Derechos Humanos 31 de Agosto de 2022).

Impuesto a la renta y multa, 01479-10-2013 (Décima Sala del Tribunal Fiscal 23 de Enero de 2013).

Impuesto a la Renta, Multa e Intereses, 08678-2-2016 (Segunda Sala del Tribunal Fiscal 15 de Septiembre de 2016).

Inmobiliaria American Group S.A. contra SEDAPAL y el Tribunal Fiscal, 00180-2017-0-1801-JR-CA-22 (Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República 20 de Septiembre de 2023).

Magaly Medina contra Mónica Adaro y la Cuarta Sala Especializada en lo Penal para Procesos con Reos Libres de la Corte Superior de Justicia de Lima, 06712-2005-HC/TC (Pleno del Tribunal Constitucional del Perú 17 de Octubre de 2005).

Ministerio de Economía y Finanzas. (30 de Noviembre de 2023). *Distribución de Salas del Tribunal Fiscal*. Recuperado el 28 de Enero de 2024, de https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=101022&lang=es-ES&view=article&id=414

Morón Urbina, J. C. (2017). *Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General* (Duodécima ed., Vol. I). Lima, Lima: Gaceta Jurídica.

Nueva Moda Textil contra la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria, 09930-2019-0-1801-JR-CA-18 (Quinta Sala de Derecho

Constitucional y Social de la Corte Suprema de Justicia de la República del Perú 13 de Abril de 2023).

Ponce Talancón, H. (2006). La matriz FODA: una alternativa para realizar diagnósticos y determinar estrategias de intervención en las organizaciones productivas y sociales. *Contribuciones a la Economía*, VII(2), 1-16. Recuperado el 6 de Marzo de 2024, de <https://www.eumed.net/ce/2006/hpt-FODA.htm>

Posner, R. A. (2013). *El análisis económico del Derecho* (Segunda ed.). (E. Suárez, Trad.) México Distrito Federal, Unión de Estados Mexicanos: Fondo de Cultura Económica.

Pueblo Indígena Mapuche contra Chile, C-279 (Corte Interamericana de Derechos Humanos 29 de Mayo de 2014).

Ramos Núñez, C. (2007). *Cómo hacer una tesis de derecho y no envejecer en el intento* (Cuarta ed.). Lima, Perú: Gaceta Jurídica.

Real Academia Española. (2023). *Diccionario de la lengua española*. Recuperado el 7 de Marzo de 2024, de dle.rae.es

Real Academia Española. (2023). *Diccionario panhispánico del español jurídico*. (M. Rubio Cordovés, Editor, & S. Muñoz Machado, Productor) Recuperado el 7 de Marzo de 2024, de <https://dpej.rae.es/>

Rioja Bermúdez, A. (2016). Finalidad de los medios probatorios. En R. Cavani, *Código Procesal Civil Comentado* (Primera ed., Vol. II, págs. 211-215). Lima, Perú: Gaceta Jurídica.

Rioja Bermúdez, A. (2016). Oportunidad de la prueba. En R. Cavani, *Código Procesal Civil Comentado* (Primera ed., Vol. II, págs. 216-223). Lima, Perú: Gaceta Jurídica.

Tristán Donoso contra Panamá, C-193 (Corte Interamericana de Derechos Humanos
27 de Enero de 2009).

Urrutia Laubreaux contra Chile, C-409 (Corte Interamericana de Derechos Humanos
27 de Agosto de 2020).

Anexos

Ficha bibliográfica

APELLIDOS, Nombre
Título del libro.
Número de volumen, editorial y edición.
País, ciudad y año.
Número de páginas.
Información general del contenido.

(Ramos Núñez, 2007, pág. 195)