

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

TEMAS: TRATAMIENTO DE LOS MEDIOS PROBATORIOS EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
PLENA JURISDICCIÓN EN EL PROCESO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SUMILLA: Precedente vinculante:

4.2.1 En atención al debido procedimiento, regulado por el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 “Ley del Procedimiento Administrativo General”, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, el mismo que goza de protección constitucional conforme el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, los órganos administrativos se encuentran obligados a cautelar el debido procedimiento administrativo, garantizando el derecho de defensa del administrado, mediante el cual se posibilita la subsanación de requisitos formales a fin de ejercer el derecho de reclamación efectiva, conforme lo previsto en el artículo 140 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF.

4.2.2 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 N.º 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 N.º 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 N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS.

4.2.3 En el proceso contencioso administrativo, las partes podrán ofrecer los medios probatorios que estimen pertinentes para acreditar su pretensión, aunque éstos hubieran sido propuestos extemporáneamente en el procedimiento administrativo; y, los órganos jurisdiccionales, atendiendo a los fines del proceso contencioso administrativo y a las garantías del derecho de prueba se encuentran obligados a analizar su pertinencia y relevancia para su incorporación válida en el proceso a pedido de parte, o evaluará su inclusión oficiosa de ser el caso. Esto se realizará considerando una interpretación sistemática de los artículos 1, 5 numeral 2, 29, 30 y 31 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, el

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

derecho a probar como componente elemental del derecho al debido proceso, amparado en el numeral 3 del artículo 139 y artículo 148 de la Constitución Política del Perú, considerando además la Sexta Regla vinculante establecida en el Décimo Pleno Casatorio Civil, de aplicación supletoria al proceso contencioso administrativo.

4.2.4 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, conforme el artículo 148 de la Constitución Política del Perú, el artículo 1, inciso 2 del artículo 5 y numeral 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, “Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo”, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS.

PALABRAS CLAVE: favorecimiento del proceso, impulso de oficio, informalismo, verdad material, derecho a probar, derecho de defensa, medio probatorio de oficio, efectiva tutela, plena jurisdicción

Lima, trece de abril de dos mil veintitrés

**QUINTA SALA DE DERECHO CONSTITUCIONAL Y SOCIAL TRANSITORIA
DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA REPÚBLICA. -----**

VISTOS

La causa número quinientos cuarenta y seis guion dos mil veintidós Lima, en audiencia pública llevada a cabo en la fecha, la Sala integrada por los señores Jueces Supremos Burneo Bermejo (presidente), Bustamante Zegarra, Cabello Matamala, Delgado Aybar y Tovar Buendía, luego de verificada la votación de acuerdo a ley, emite la siguiente sentencia:

I. ASUNTO

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

Viene a conocimiento de esta Sala Suprema el recurso de casación interpuesto por la empresa Nueva Moda Textil S.A.C., mediante escrito del veintitrés de noviembre de dos mil veintiuno (fojas trescientos quince del expediente judicial electrónico - EJE), contra la sentencia de vista emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Lima, mediante resolución número diecinueve, del veintiocho de octubre de dos mil veintiuno (fojas doscientos setenta y ocho del EJE), que tiene el siguiente sentido: **i) Revoca** la sentencia apelada contenida en la resolución número trece, del veintiocho de junio de dos mil veintiuno (fojas ciento noventa y nueve del EJE), en el extremo que resolvió declarar fundada en parte la demanda, en consecuencia fundada la pretensión principal, por lo que se declara la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07398-A-2019; y, **reformándola, declara infundada** la demanda en dicho extremo. **ii) Confirma** la sentencia en el extremo que resolvió declarar improcedente la pretensión accesoria por la cual la demandante solicitaba una indemnización por daños y perjuicios.

I.1. Antecedentes

I.1.1 Demanda

El once de septiembre de dos mil diecinueve, la empresa Nueva Moda Textil S.A.C. interpone demanda contencioso administrativa (fojas ochenta y cinco del EJE) contra el Ministerio de Economía y Finanzas, en representación del Tribunal Fiscal, y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), formulando las siguientes pretensiones:

Pretensión principal: Se declare la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07398-A- 2019.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

Pretensión accesorias: Solicita una indemnización de S/ 100,000.00 (cien mil soles con cero céntimos) señalando que el ajuste de valor que dio inicio a los trámites administrativos, que terminó administrativamente con la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07398-A-2019, le viene causando daños y perjuicios económicos.

Fundamentos de la demanda

Sostiene la demandante que la Aduana Marítima generó duda razonable y se emitió la orden de depósito de garantía por el monto de US\$ 9,049.00 (nueve mil cuarenta y nueve dólares americanos con cero centavos), y se expidió el Informe de Determinación de Valor N.º 118-2018-860, tras lo cual se elaboró la Liquidación de Cobranza N.º 118-2018-031757 por US\$ 8,924.00 (ocho mil novecientos veinticuatro dólares americanos con cero centavos). Agrega que al amparo del artículo 141 del Código Tributario reclamó el informe comprometiéndose a afianzar dicho reclamo, lo cual realizó presentando la Carta de Fianza N.º 10588728-0000 emitida por el Scotiabank por el importe de US\$ 8,924.00 (ocho mil novecientos veinticuatro dólares americanos con cero centavos), y la Aduana Marítima emitió un documento de aceptación de la carta fianza.

Señala que la Aduana Marítima infringió el artículo 140 del Código Tributario. Refiere que el Tribunal Fiscal amparó sus fundamentos en el hecho de que el importe de la carta fianza no incluía los intereses y no tomó en consideración los documentos que acreditaban la cancelación de la factura a su proveedor, y por ello confirmó la Resolución Jefatural de División N.º 118-3D7100/2018- 001392, que declaró infundado su reclamo de devolución por ajuste de valor.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

Agrega que la Aduana Marítima debió notificarla para regularizar algún requisito de admisibilidad del recurso de reclamación pero no lo hizo, y el Tribunal Fiscal no detectó esta omisión.

I.1.2 Contestación de demanda

De la SUNAT

La SUNAT señala que en el trámite de despacho de importación se generó duda razonable, la que fue confirmada y, por ello, se ajustó el valor declarado. La demandante presentó pruebas de manera extemporánea sin cumplir lo dispuesto en el artículo 141 del Código Tributario, por lo que no fueron evaluadas. Refiere además que la factura comercial no corresponde al precio realmente pagado o por pagar, porque el precio es incongruente con los documentos bancarios presentados y no cumple lo dispuesto en el literal a) del artículo 5 del Decreto Supremo N.º 186-99-EF. Además, en la solicitud de transferencia bancaria, la copia del vóucher y el mensaje SWIFT se consigna como monto US\$ 7,920.00 (siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos), que no coincide con la factura comercial. Tampoco se ha presentado la nota de débito que pruebe el cargo en cuenta del monto transferido que exige el numeral 31 del Procedimiento INTA-PE 01.10A. Señala que no procede la solicitud de indemnización y, finalmente, solicita que la demanda sea declarada improcedente o infundada.

Del Tribunal Fiscal

El Tribunal Fiscal señala, sobre la procedencia del ajuste de valor realizado, que la demandante adjuntó documentación que incluye la Factura Comercial N.º AT174835CW y documentación bancaria, la que no coincide con la transacción, ya que acredita la transferencia por US\$ 7,920.00 (siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos), monto que difiere del consignado en la Factura Comercial N.º AT174835CW (US\$ 84,538.08).

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

Posteriormente, mediante Expediente N.º 118-URD1062018-085323-6, presentó documentación bancaria adicional, referida al pago del precio de las mercancías; sin embargo, dicha documentación no resulta admisible, por haber sido presentada con posterioridad a la comunicación de la Notificación de Duda Razonable N.º 118-2017-14726 y fuera del plazo previsto por esta. Refiere que resultaba necesario que los medios probatorios fueran presentados dentro del plazo señalado en la notificación de duda razonable para que pudieran ser meritados; y señala que tampoco se verifica que el monto impugnado haya sido cancelado y esté garantizado, por lo que no resultan admisibles los medios probatorios. Indica que el mensaje SWIFT presentado mediante el Expediente N.º 118-URD106-2018-085323-6, con el cual la demandante buscaría acreditar el precio realmente pagado o por pagar, tiene fecha de emisión “20 de diciembre de 2017” - “Date: 20 December 2017”, y que fue presentado el dieciséis de febrero de dos mil dieciocho, fuera del plazo de diez días hábiles, por lo que tampoco procede su evaluación en aplicación del citado criterio. Con respecto a la carta fianza que garantiza la deuda tributaria aduanera, refiere que el monto coincide con el de la liquidación de cobranza formulada, pero no consideró los intereses, por lo que no corresponde proceder con la evaluación de la documentación. Arguye que no se ha desvirtuado la duda razonable, lo que implica que no ha acreditado el pago a su proveedor extranjero ni su forma o condiciones, dentro del plazo previsto por la legislación vigente y otorgado por la administración, por lo que no se encuentra acreditado el precio realmente pagado o por pagar.

I.1.3 Sentencia de primera instancia

El Décimo Octavo Juzgado Especializado en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros, por sentencia emitida mediante resolución número trece, del veintiocho de junio de dos mil veintiuno (fojas ciento noventa y nueve del EJE), declara fundada en parte la demanda, en

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

consecuencia fundada la pretensión principal, por lo que se declara la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07398-A-2019; e improcedente la pretensión accesoria, por la cual solicitaba una indemnización por daños y perjuicios.

Fundamentos:

- a) Argumenta el *a quo* que, para determinar el valor en aduana, en aplicación del primer método de valoración (método del valor de transacción), se requiere tener información sobre el precio realmente pagado (que haya sido cancelado) o por pagar (que se encuentre pendiente de cancelación). La normatividad aduanera no exige que solo exista la cancelación total de la mercancía importada, sino lo que exige es la información respecto al pago total que se haya hecho o que se vaya a hacer. Si la factura comercial consigna el pago total y es anterior al requerimiento de la administración aduanera, entonces se está ante un **precio pagado**, pero si la fecha de cancelación es posterior al requerimiento, se estará ante un **precio por pagar** y la administración aduanera no podría solicitar que se acredite la cancelación de la factura comercial.
- b) Señala, con respecto a los hechos, que la empresa importadora Nueva Moda Textil S.A.C. numeró la Declaración Aduanera Mercancías N.º 118-2017-10-450589 con fecha trece de noviembre de dos mil diecisiete. Posteriormente, la administración aduanera, mediante Notificación de Duda Razonable N.º 118-2017-14726, del veinte de noviembre de dos mil diecisiete, comunica a la empresa que ha establecido la duda razonable respecto al valor declarado y le requiere que presente la documentación que sustente el valor declarado en el plazo de cinco días. El veintitrés de noviembre de dos mil diecisiete, la empresa contesta y adjunta los siguientes documentos: **i)** Orden 10316, **ii)** solicitud de transferencia al

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

exterior por el importe de siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00), **iii)** vóucher por el importe de siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00), **iv)** mensaje SWIFT donde consta el importe de siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00), **v)** el Commercial Invoice N.º AT174835CW por el importe de ochenta y cuatro mil quinientos treinta y ocho dólares con ocho centavos (US\$ 84,538.08), **vi)** aviso de llegada, **vii)** *bill of lading* donde consta el importe de dos mil doscientos dólares americanos con cero centavos (US\$ 2,200.00) por el flete con sello de “flete cancelado”, **viii)** carta dirigida a la naviera adjuntando el cheque por el flete, y **ix)** copia del cheque.

c) Con fecha dos de febrero de dos mil dieciocho, la administración aduanera, mediante Notificación N.º 118-2018-670, confirmó la duda razonable por señalar que la documentación financiera no acreditaba que el precio realmente pagado o por pagar se encuentre vinculado a la mercancía, ya que del mensaje SWIFT no se puede determinar el tipo de transacción realizada; que el monto transferido no corresponde al monto total de la factura comercial; y que el valor declarado no puede considerarse como precio realmente pagado o por pagar. Posteriormente, emite el Informe de Determinación de Valor N.º 118-2018-8609, de **fecha ocho de febrero de dos mil dieciocho**, señalando que, en aplicación del tercer método de valoración, determinó tributos dejados de pagar en la Declaración Aduanera de Mercancías N.º 118-2017-10-450589 por el monto de ocho mil novecientos veinticuatro dólares americanos con cero centavos (US\$ 8,924.00) más intereses correspondientes, por lo que emitió la Liquidación de Cobranza N.º 2018-031757.

d) El dieciséis de febrero de dos mil dieciocho, la empresa interpuso reclamación presentando documentación adicional: **i)** la solicitud de

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

transferencia al exterior por el importe de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 76,618.08), **ii**) copia del vóucher por el importe de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 76,618.08), y **iii**) copia del mensaje SWIFT donde consta el pago de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 76,618.08). Sin embargo, el reclamo fue declarado infundado y, sobre la documentación presentada, la administración señaló que no corresponde evaluarla, debido a que la carta fianza que garantiza la deuda tributaria aduanera contiene solo el monto de la liquidación de cobranza por la cantidad de ocho mil novecientos veinticuatro dólares americanos con cero centavos (US\$ 8,924.00), sin haberse considerado los intereses conforme al artículo 141 del Código Tributario. El Tribunal Fiscal confirmó lo resuelto por la administración aduanera.

- e) El *a quo*, realizando el análisis de los documentos, argumentó que la Factura Comercial N.º AT174835CW, expedida el once de setiembre de dos mil diecisiete, contiene el monto total a pagar por la cantidad de ochenta y cuatro mil quinientos treinta y ocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 84,538.08), que refleja el precio realmente pagado o por pagar. Fue emitida por el vendedor de la mercancía importada, no contiene borrones o enmendaduras, indica la fecha: veinte de octubre de dos mil diecisiete, el lugar de expedición: China, aparece el nombre del vendedor y su dirección, se lee el nombre y dirección del comprador, contiene la descripción de la mercancía, cantidad, precio unitario, precio total, moneda de transacción, lugar de entrega, condiciones de pago: depositar siete mil novecientos veinte dólares (US\$ 7,920.00) y el saldo de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares con ocho centavos (US\$ 76,618.08) dentro de los sesenta días posteriores de la llegada de la mercancía al Callao, banco del beneficiario, dirección del banco del beneficiario y código

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

SWIFT, con todo lo cual cumple con los requisitos exigidos en el artículo 9 de la Resolución N.º 1684 y el artículo 5 del Decreto Supremo N.º 186-99-EF.

- f) Respecto a si la demandante, ante el requerimiento de la administración aduanera, debía acreditar la cancelación de la Factura Comercial N.º AT174835CW para aplicar el primer método de valoración, el *a quo* argumentó que la mercancía arribó al Callao el nueve de noviembre de dos mil diecisiete, conforme el aviso de llegada 17/00000043, por lo que la cancelación debía realizarse el nueve de enero de dos mil dieciocho. Siendo así, la Notificación de Duda Razonable N.º 118-2017-14726, que requiere a la demandante sustente el valor declarado en la Declaración Aduanera de Mercancías N.º 118- 2017-10-450589, fue emitida el veinte de noviembre de dos mil diecisiete, y la demandante presentó la factura comercial, la solicitud de transferencia por el importe de siete mil novecientos veinte dólares con cero centavos (US\$ 7,920.00), copia del vóucher por el importe de siete mil novecientos veinte dólares con cero centavos (US\$ 7,920.00) y copia del mensaje SWIFT, donde constaba el importe de siete mil novecientos veinte dólares (US\$ 7,920.00), por lo que aún no había vencido el plazo acordado entre la demandante y el vendedor de la mercancía para cancelar la mercancía importada. Por tanto, se estaba ante un **precio por pagar** que se sustentaba con la Factura Comercial N.º AT174835CW. Por ende, la empresa con la documentación presentada acreditó que había cumplido con el primer pago de siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00) acordado en la factura comercial y si bien este monto difiere del precio total consignado en la referida factura, de ningún modo desvirtúa que se haya consignado en la factura comercial el precio total a pagar por la mercancía, y se denota más bien una falta de revisión y análisis por parte de la administración aduanera de la Factura Comercial N.º AT174835CW.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

g) Respecto a los medios probatorios en sede administrativa rechazados por la administración aduanera, consistentes en **i)** l acopia de la solicitud de transferencia al exterior por el importe de siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00), del catorce de setiembre de dos mil diecisiete, tramitada a través del Banco Continental - BBVA, por no contar con firma o rúbrica del funcionario de la entidad bancaria; **ii)** copia del vóucher; y **iii)** el mensaje SWIFT por el importe de siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00), por no haberse presentado copia de la nota de débito que pruebe que se efectuó el cargo en cuenta; argumenta el *a quo* que la solicitud de transferencia cumple con los requisitos previstos en el numeral 31 del Procedimiento INTA-PE 01.10A, el cual no establece como requisito que se cuente con firma o rúbrica de un funcionario de la entidad bancaria, además que la solicitud de transferencia cuenta con el sello de caja del Banco Continental - BBVA y la fecha de recepción de la solicitud, por lo que carece de razón desestimar este documento. En caso de duda por parte de la administración aduanera sobre los documentos presentados que sustentaban el pago, la SUNAT podía solicitar al banco la conformidad de la solicitud de transferencia conforme a las disposiciones del Código Tributario. En cuanto a la nota de débito, si bien no fue presentada, sin embargo, adjuntó copia del vóucher donde consta la transferencia del importe de siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00) a la cuenta de la vendedora, así como copia del mensaje SWIFT, donde aparece la transferencia del importe de siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00) a la cuenta de la vendedora, por lo que no se podía desestimar la valoración de estos documentos solo por no haberse presentado la nota de débito que iba a acreditar lo mismo; por ende, el Juzgado estima que la administración aduanera abdicó de su deber de valorar los medios

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

probatorios presentados por la demandante a fin de buscar la verdad material, con lo cual vulneró el numeral 1 del artículo 10 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS; así lo hizo también el Tribunal Fiscal en la Resolución N.º 07398-A-2019, al confirmar lo resuelto por la administración.

- h)** Respecto al artículo 141 del Código Tributario y los medios probatorios presentados en el recurso de reclamación, argumenta el *a quo* que en la Factura Comercial N.º AT174835CW se consignó el importe total de la mercancía por ochenta y cuatro mil quinientos treinta y ocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 84,538.08) y dado que se hizo un primer pago por siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00) se debía cancelar el saldo de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares con ocho centavos (US\$ 76,618.08) a los sesenta días de la llegada de la mercancía al Callao. Habiendo arribado la mercancía el nueve de noviembre de dos mil diecisiete, el término para cancelar el saldo era el nueve de enero de dos mil dieciocho, y la administración aduanera requirió a la empresa demandante que sustente el valor consignado en la Declaración Aduanera de Mercancías N.º 118-2017-10-450589 mediante Notificación de Duda Razonable N.º 118-2017-14726, del veinte de noviembre de dos mil diecisiete, por lo que no podía exigir la acreditación de la cancelación total de la factura cuando el plazo para su pago aún no había vencido, no siendo culpa de la demandante no presentar lo requerido por la administración. Posteriormente, el dieciséis de febrero de dos mil dieciocho, la empresa recurrente interpone recurso de reclamación adjuntando los siguientes documentos: **i)** copia de la solicitud de transferencia al exterior tramitada a través del Banco Continental - BBVA por el monto de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares con ocho centavos (US\$ 76,618.08), que consigna los datos del beneficiario; **ii)** copia del vóucher del diecinueve de diciembre de dos mil diecisiete por el

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

monto de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 76,618.08), donde también aparecen consignados los datos del beneficiario; y **iii)** copia del mensaje SWIFT, donde aparece el monto transferido por el importe de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 76,618.08) a nombre del beneficiario, el veinte de diciembre de dos mil diecisiete. La demandante señaló que con los documentos presentados en la reclamación se acreditaba la cancelación total de Factura Comercial N.º AT174835CW. El *a quo* afirma que, en atención a lo que establece el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, correspondía que la administración aduanera evalúe los medios probatorios presentados, por cuanto no haberlos presentado cuando le fueron requeridos por Notificación de Duda Razonable N.º 118-2017- 14726 no fue responsabilidad de la empresa sino que obedeció a que no contaba con dicha documentación, cumpliéndose con uno de los supuestos establecidos por la norma antes señalada para evaluar los medios probatorios extemporáneos. La administración aduanera prescindió de lo establecido en el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, con lo cual incurrió en la causal de nulidad establecida en el numeral 2 del artículo 109 del acotado código, vicio en el que también incurre el Tribunal Fiscal con su Resolución N.º 07398-A-2019, que confirma lo resuelto por la administración aduanera.

I.1.4 Sentencia de vista

La Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Sub Especialidad en Temas Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Lima, emite la sentencia de vista con resolución número diecinueve, del veintiocho de octubre de dos mil veintiuno, que **revoca** la sentencia de primera instancia en el extremo que declaró fundada en parte la demanda —en consecuencia fundada la pretensión principal, por lo que declaró la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07398-A-2019—, y, **reformándola, declara infundada** la demanda en

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

dicho extremo; y **confirma** la sentencia en el extremo que resolvió declarar improcedente la pretensión accesorio por la cual la demandante solicitaba una indemnización por daños y perjuicios.

Fundamentos:

- a) Argumenta la Sala Superior que los apelantes, Tribunal Fiscal y SUNAT, señalan, sobre los documentos presentados por la empresa, consistentes en la Factura Comercial N.º AT174835CW y la documentación bancaria, que esta última solo acredita la transferencia por siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00), lo cual difiere del monto consignado en la Factura Comercial N.º AT174835CW por ochenta y cuatro mil quinientos treinta y ocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 84,538.08). Al respecto, argumenta la Sala Superior que la factura comercial que indica el monto total a pagar por la suma de ochenta y cuatro mil quinientos treinta y ocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 84,538.08) sería en dos armadas, la primera por siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00) y la segunda por setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 76,618.08), a ser cancelados dentro de los sesenta días posteriores a la llegada de la mercancía al Callao, pero la empresa demandante ha acreditado solo la transferencia de siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00), la que difiere de la cantidad de ochenta y cuatro mil quinientos treinta y ocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 84.538.08). Por eso, la autoridad aduanera durante el procedimiento de duda razonable requirió a la empresa que demuestre el precio realmente pagado o por pagar de la mercancía; sin embargo, la empresa no acreditó haber pagado el valor consignado en la Declaración Aduanera de Mercancías N.º 118-2017-10-450589 y que figura en la Factura Comercial N.º AT174835CW, por lo que

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

correspondía que el Tribunal Fiscal mantenga lo señalado en la Notificación N.º 118-2018-670 y en el Informe de Determinación de Valor N.º 118-2018-860, que confirmaron la duda razonable planteada por la administración aduanera, descartando la aplicación del método del valor de transacción de las mercancías importadas.

- b)** La Sala Superior, respecto a la materia impugnada, argumenta que la notificación de la duda razonable se efectuó el veinte de noviembre de dos mil diecisiete; que el saldo del precio de la factura comercial asciende a setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 76,618.08) y sería pagado a sesenta días del arribo de las mercancías (nueve de noviembre de dos mil diecisiete), plazo que vencía el diez de enero de dos mil dieciocho; que la demandante no resolvió la duda razonable hasta un mes después de vencido el plazo de sesenta días; y que concluido el procedimiento de duda razonable la empresa presentó reclamación adjuntando la solicitud de transferencia por el importe de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 76,618.08), el vóucher por el importe de setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos (US\$ 76,618.08) y el mensaje SWIFT, que responden a la transacción de la segunda armada. Sin embargo, al haber presentado la documentación de forma extemporánea, adjuntó carta fianza por la suma de ocho mil novecientos veinticuatro dólares (US\$ 8,924.00), a fin de garantizar la deuda tributaria aduanera; aquel monto coincide con la Liquidación de Cobranza N.º 118-2018-031757 emitida por el ajuste de valoración en aduanas efectuado por la administración aduanera, pero no incluye los intereses conforme lo exige el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario. Por esta razón, para el colegiado superior deviene improcedente la presentación de la documentación y no corresponde su análisis. Afirma que si bien los medios probatorios presentados en el

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

procedimiento de duda razonable responden a la primera transacción por siete mil novecientos veinte dólares americanos con cero centavos (US\$ 7,920.00), y la llegada de la mercancía tenía como fecha el nueve de noviembre de dos mil diecisiete, la empresa tenía hasta el diez de enero de dos mil dieciocho (sesenta días) para cancelar la segunda armada (setenta y seis mil seiscientos dieciocho dólares americanos con ocho centavos - US\$ 76,618.08) y presentar los documentos; no obstante, fueron presentados con el recurso de reclamación el dieciséis de febrero de dos mil dieciocho, a pesar de haberse transferido el saldo el veinte de diciembre de dos mil diecisiete, antes del vencimiento del plazo, como se encuentra corroborado con el mensaje SWIFT presentado extemporáneamente. En ese sentido, la empresa contaba con la documentación de la segunda armada antes de que la administración aduanera le notificara la confirmación de duda razonable y descartara el primer método de valoración con fecha dos de febrero de dos mil dieciocho, pero no presentó los documentos dentro de un plazo prudente y en la oportunidad que tuvo para presentar pruebas extemporáneas, y, además, no cumplió con el afianzamiento exigido por el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, por lo que no es correcto lo afirmado por el *a quo* en el sentido de que correspondía que la administración aduanera evalúe los medios probatorios por cuanto su no presentación no se debió a la voluntad de la empresa.

I.2 Delimitación del petitorio casatorio

I.2.1 El tema principal que se trae a casación con relación a las infracciones normativas denunciadas es, en control de derecho, establecer si la sentencia de vista ha incurrido en la infracción normativa de los artículos 140 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

I.2.2 Precisa además la recurrente que, dentro de la infracción normativa citada, se encuentra el tema materia de cuestionamiento, consistente en la inobservancia del debido procedimiento administrativo, al omitir otorgar plazo para subsanar y para la valoración de los medios probatorios extemporáneos que se consideren pertinentes. Por ende, se analizará si se ha dado cumplimiento a las normas denunciadas.

I.3 Causal procedente del recurso de casación

Mediante auto calificadorio del doce de mayo de dos mil veintidós, emitido por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de la República, se declara **procedente** el recurso de casación interpuesto por la empresa demandante Nueva Moda Textil S.A.C., mediante escrito del veintitrés de noviembre de dos mil veintiuno (fojas trescientos quince del EJE), por la siguiente causal:

a) Inaplicación de los artículos 140 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF

La empresa sostiene que la Administración Tributaria, debió haberle notificado, que debía subsanar la garantía que cubre la Carta Fianza, por la suma dineraria faltante respecto de los intereses generados durante el Procedimiento de Duda Razonable, conforme a las normas señaladas; agregando a su denuncia, que en apelación el Tribunal Fiscal no advirtió esta omisión. Sostiene que en uso de las facultades permitidas por el artículo 141 del TUO del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, al presentar pruebas extemporáneas, reclamó el informe de determinación de valor, cumpliendo con presentar la Carta Fianza N.º 10588728 emitida por el Scotiabank por el importe de ocho mil novecientos veinticuatro dólares (US\$ 8,924.00), sin embargo la Administración Aduanera señaló que el importe de la Carta Fianza no incluía los intereses y en consecuencia no tomó en consideración los documentos que acreditaban la cancelación de la factura al proveedor, confirmando la Resolución Jefatural de División N.º 118-3D7100/2018-001392 que declaraba infundado el reclamo de devolución por ajuste de valor, infringiendo el artículo 140 del TUO del Código Tributario ya que la Aduana debió notificarlos para regularizar algún requisito de admisibilidad del recurso de reclamación, esto es, subsanar el monto de la carta fianza, pero no lo hizo, amparando el Tribunal Fiscal dichos fundamentos.

II. CONSIDERANDOS

Primero. El recurso de casación

1.1. En primer lugar, debe tenerse en cuenta que el recurso extraordinario de casación tiene por objeto el control de las infracciones que las sentencias o los

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

autos puedan cometer en la aplicación del derecho; partiendo a tal efecto de los hechos considerados probados en las instancias de mérito y aceptados por las partes, para luego examinar si la calificación jurídica realizada es la apropiada a aquellos hechos. No basta la sola existencia de la infracción normativa, sino que se requiere que el error sea esencial o decisivo respecto a lo decidido.

1.2. En ese entendido, la labor casatoria es una función de cognición especial sobre vicios en la resolución por infracciones normativas que inciden en la decisión judicial, labor en la que los jueces realizan el control de derecho, velando por su cumplimiento “y por su correcta aplicación a los casos litigiosos, a través de un poder independiente que cumple la función jurisdiccional”¹, y revisando si los casos particulares que acceden a casación se resuelven de acuerdo a la normatividad jurídica. En ese sentido, corresponde a los jueces de casación cuestionar que los jueces encargados de impartir justicia en el asunto concreto respeten el derecho objetivo en la solución de los conflictos.

1.3. Así también, habiéndose acogido entre los fines de la casación la función nomofiláctica, debe precisarse que esta no abre la posibilidad de acceder a una tercera instancia ni se orienta a verificar un reexamen del conflicto ni a la obtención de un tercer pronunciamiento por otro tribunal sobre el mismo petitorio y proceso. Es más bien un recurso singular que permite acceder a una corte de casación para el cumplimiento de determinados fines, como la adecuada aplicación del derecho objetivo al caso concreto y la uniformidad de la jurisprudencia nacional por la Corte Suprema de Justicia de la República.

Segundo: Análisis de la causal de naturaleza material

2.1 Fundamentos de la denuncia

¹ HITTERS, Juan Carlos (2002). *Técnicas de los recursos extraordinarios y de la casación*. Segunda edición. La Plata, Librería Editora Platense; p. 166.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

La empresa recurrente denuncia la infracción normativa por **inaplicación de los artículos 140 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario**, bajo el sustento de que la administración tributaria debió notificarle que debía subsanar la garantía que cubre la carta fianza, por la suma dineraria faltante respecto de los intereses generados durante el procedimiento de duda razonable. Sostiene que en uso de las facultades permitidas por el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, al presentar pruebas extemporáneas, interpuso reclamación contra el informe de determinación de valor y cumplió con presentar la Carta Fianza N.º 10588728 emitida por Scotiabank por el importe de ocho mil novecientos veinticuatro dólares americanos con cero centavos (US\$ 8,924.00). Sin embargo, la administración aduanera señaló que el importe de la carta fianza no incluía los intereses y en consecuencia no tomó en consideración los documentos que acreditaban la cancelación de la factura al proveedor, con lo cual confirmó la Resolución Jefatural de División N.º 118-3D7100/2018-001392, que declaraba infundado el reclamo de devolución por ajuste de valor. Así, en concepto de la recurrente, se infringió el artículo 140 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, ya que la administración debió notificarla para regularizar algún requisito de admisibilidad del recurso de reclamación, esto es, a fin de subsanar el monto de la carta fianza, pero no lo hizo, y esto fue amparado por el Tribunal Fiscal.

Así pues, a fin de realizar el análisis correspondiente y emitir un pronunciamiento válido, es pertinente citar las disposiciones cuya infracción se alega:

Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF

Artículo 140.- Subsanación de Requisitos de Admisibilidad

La Administración Tributaria notificará al reclamante para que, dentro del término de quince (15) días hábiles, subsane las omisiones que pudieran existir cuando el recurso de reclamación no cumpla con los requisitos para su admisión a trámite [...]. Vencidos dichos términos sin la subsanación correspondiente, se declarará inadmisibile la reclamación, salvo cuando las deficiencias no sean sustanciales, en cuyo caso la Administración Tributaria podrá subsanarlas de oficio [...].²

² Antes de la modificatoria por el artículo 3 del Decreto Legislativo N.º 1528, publicado el tres de marzo de dos mil veintidós.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

Artículo 141.- Medios Probatorios Extemporáneos

No se admitirá como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no hubiera sido presentado y/o exhibido, salvo que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa o acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto que la Administración Tributaria establezca por Resolución de Superintendencia, actualizada hasta por nueve (9) meses o doce (12) meses tratándose de la reclamación de resoluciones emitidas como consecuencia de la aplicación de las normas de precios de transferencia o veinte (20) días hábiles tratándose de la reclamación de resoluciones de multa que sustituyan a aquellas que establezcan sanciones de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, posteriores de la fecha de la interposición de la reclamación.

2.2 Del debido procedimiento

2.2.1 En ese sentido, iniciamos el análisis casatorio enfatizando que, conforme a lo expresado por la recurrente, el sustento principal reside en la inobservancia del debido procedimiento. Es preciso tener en cuenta que el derecho al debido proceso se encuentra protegido por la Constitución Política del Perú, inciso 3 del artículo 139, derecho que no solo tiene una dimensión estrictamente jurisdiccional sino que se extiende también al procedimiento administrativo, conforme lo ha desarrollado el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 00156-2012-POHC/TC³, cuyo fundamento 2 señala lo siguiente:

Garantías mínimas del debido proceso

2. En reiteradas oportunidades el Tribunal ha precisado cuáles son las garantías del derecho al debido proceso reconocidas por la Constitución y conforme a lo estándares en esta materia derivados del Derecho Internacional de los Derechos Humanos y, en particular, de las resoluciones de los organismos internacionales de protección de los derechos humanos, especialmente las emanadas de la Corte Interamericana de Derechos Humanos (en adelante, la Corte Interamericana).

Sobre este aspecto es necesario volver a destacar que las garantías mínimas del debido proceso deben observarse no solo en sede jurisdiccional, sino también en la administrativa sancionatoria, corporativa y parlamentaria. Así lo estableció la Corte Interamericana en la sentencia recaída en el caso del Tribunal Constitucional vs. Perú, de fecha 31 de enero de 2001, cuando enfatizó que "[s]i bien el artículo 8 de la Convención Americana se titula Garantías Judiciales, su aplicación no se limita a los recursos judiciales en sentido estricto, sino el conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efecto de que las personas puedan defenderse adecuadamente ante cualquier tipo de acto emanado del Estado que pueda afectar sus derechos" precisando que "el elenco de garantías mínimas establecido en el numeral 2 del mismo precepto se aplica también a [l]os órdenes [civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter: corporativo y parlamentario] y, por

³ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 00156-2012-POHC/TC (caso Tineo Cabrera), del ocho de agosto de dos mil doce.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

ende, en ese tipo de materias el individuo tiene también el derecho, en general, al debido proceso que se aplica en materia penal.

2.2.2 El máximo intérprete ha señalado también, en la Sentencia N.º 8495-2006-PA/TC⁴, que el fundamento principal por el cual el debido proceso resulta aplicable a los procedimientos administrativos es que la administración pública se encuentra sometida a la Constitución y por ende a las garantías procesales que la Carta Magna reconoce a las personas, como aparece del fundamento 33 siguiente:

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

2.2.3 Además, es preciso considerar la sentencia emitida por el Tribunal Constitucional en el Expediente N.º 06389-2015-PA/TC, en que reconoce al debido procedimiento como uno de los principios que forman parte del procedimiento administrativo, regulado en el artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, y por el cual se reconoce a los administrados el goce de los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, de tal manera que durante el procedimiento pueden exponer sus argumentos, ofrecer, producir y actuar pruebas, así como obtener una decisión motivada y fundada en derecho, como aparece del fundamento 8:

8. [...] En ese sentido, el Decreto Supremo N° 006-2017-JUS que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, en el artículo IV del Título Preliminar establece que el debido procedimiento es uno de los principios del procedimiento administrativo. En atención a este, se reconoce que “Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo, que comprende el derecho a exponer sus argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho [...].

2.2.4 En ese sentido, es pertinente indicar que el debido procedimiento es considerado como una garantía formal que deben respetar las partes de un

⁴ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 8495-2006 -PA/TC (caso Ramiro De Valdivia Cano), del siete de agosto de dos mil ocho.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

procedimiento administrativo, ya que con ello no solo se garantiza que se cumplan todas las actuaciones procedimentales que el ordenamiento jurídico exige para la obtención de una decisión final válida, sino que, también, con dicha garantía, el administrado queda habilitado para hacer valer sus derechos inherentes a fin de salvaguardar su derecho a la defensa. Con ello, se cumple el procedimiento administrativo como tal, que dará lugar a una decisión que se apegue a los valores y principios sobre los que se estructura el ordenamiento jurídico.

2.2.5 Ahora bien, es preciso señalar además que, en materia tributaria, la determinación de la deuda tributaria tiende a generar conflictos de intereses entre el Estado y el contribuyente, los mismos que deben ser resueltos dentro de un procedimiento tributario que tiene como finalidad cuestionar cierta decisión de la administración tributaria. En este marco, debe respetarse el derecho de defensa del administrado y el principio del debido procedimiento administrativo recogido expresamente en el numeral 1.2 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, aplicado en forma supletoria a los procedimientos tributarios regulados por el Código Tributario, que prescribe:

Artículo IV.- Principios del procedimiento administrativo

[...]

1.2. Principio del debido procedimiento.- Los administrados gozan de todos los derechos y garantías inherentes al debido procedimiento administrativo. Tales derechos y garantías comprenden, de modo enunciativo mas no limitativo, los derechos a ser notificados; a acceder al expediente; a refutar los cargos imputados; a exponer argumentos y a presentar alegatos complementarios; a ofrecer y a producir pruebas; a solicitar el uso de la palabra, cuando corresponda; a obtener una decisión motivada, fundada en derecho, emitida por autoridad competente, y en un plazo razonable; y, a impugnar las decisiones que los afecten.

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

2.2.6 En ese sentido, los administrados dentro de un procedimiento administrativo pueden hacer uso de su derecho de defensa exponiendo sus argumentos y ofreciendo los medios probatorios que consideren convenientes

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

para que sean analizados y puedan obtener una decisión fundada en derecho; y los órganos administrativos se encuentran obligados a cautelar el debido procedimiento administrativo, garantizando el derecho de defensa del administrado, principio que es aplicado supletoriamente en el procedimiento contencioso-tributario, que se encuentra conformado por dos etapas: la reclamación y la apelación, conforme al artículo 124⁵ del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF.

2.2.7 El contribuyente o deudor tributario directamente afectado por algún acto de la administración tributaria puede acceder a la primera instancia del procedimiento contencioso-tributario interponiendo el recurso de reclamación, conforme a lo previsto en el literal d) del artículo 92 del Código Tributario⁶; y podrá ejercer su derecho de defensa y subsanar requisitos de admisibilidad de acuerdo a lo señalado por el artículo 140 del Código Tributario, así como ofrecer medios probatorios que podrán ser admitidos conforme a las reglas previstas en el artículo 141 del mismo cuerpo legal, siendo una de ellas que no será admitido como medio probatorio el que, habiendo sido requerido por la administración tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización, no hubiera sido presentado y/o exhibido. No obstante, establece como excepción para su admisión **i)** que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa, o **ii)** que acredite la cancelación del monto reclamado vinculado a las pruebas presentadas, actualizado a la fecha de pago, o presente carta fianza

⁵ **Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF**

Artículo 124.- Etapas del Procedimiento Contencioso Tributario

Son etapas del Procedimiento Contencioso Tributario:

a) La reclamación ante la Administración Tributaria

b) La apelación ante el Tribunal Fiscal

⁶ **Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF**

Artículo 92.- Derechos de los administrados

Los administrados tienen derecho, entre otros a: d) Interponer reclamo, apelación, demanda contencioso-administrativa y cualquier otro medio impugnatorio establecido en el presente Código.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

bancaria o financiera u otra garantía por dicho monto, actualizado con los intereses.

2.2.8 De acuerdo a lo expuesto, en atención al debido procedimiento, regulado por el numeral 1.2 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, el mismo que goza de protección constitucional por el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, los órganos administrativos se encuentran obligados a cautelar el debido procedimiento administrativo, garantizando el derecho de defensa del administrado, mediante el cual se posibilita la subsanación de requisitos formales a fin de ejercer el derecho de reclamación efectiva, conforme lo previsto en el artículo 140 del Código Tributario.

2.3 De los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material

2.3.1 En los procedimientos administrativos, las entidades administrativas gozan de la facultad de impulsar de oficio los procedimientos administrativos con la finalidad de esclarecer hechos que permitan llegar a la verdad material, en atención al principio de impulso de oficio previsto en el numeral 1.3 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, que establece lo siguiente:

1.3. Principio de impulso de oficio.- Las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias.

2.3.2 En materia tributaria, esta facultad otorgada a los órganos administrativos se encuentra regulada en el artículo 126 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, que faculta a actuar pruebas de oficio para el mejor esclarecimiento de los hechos, como se aprecia de la disposición tributaria siguiente:

Artículo 126º.- Pruebas de Oficio

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

Para mejor resolver el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver [...].

2.3.3 En atención a la institución de la prueba de oficio y al principio administrativo de impulso de oficio, aplicado supletoriamente a las normas tributarias, en cualquier estado del procedimiento las autoridades administrativas tienen la facultad de ordenar de oficio las pruebas que consideren necesarias para el esclarecimiento de los hechos, debiendo analizar y valorar los medios de prueba que servirán de fundamento para su decisión; mandato que se encuentra estrechamente vinculado con el principio de verdad material, previsto en el numeral 1.11 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, que prescribe:

1.11. Principio de verdad material.- En el procedimiento, la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas [...].

2.3.4 Es así que, en el procedimiento administrativo, las autoridades administrativas, al momento de resolver y/o emitir pronunciamiento, deben tener presente que la verdad material debe primar sobre la verdad formal, más aún si en los procedimientos existe una alta dosis de actividad probatoria, ya sea presentada por los administrados dentro o fuera del plazo correspondiente, o impulsados de oficio por la administración, debiendo entenderse, así, que la administración tiene la obligación de llegar a la verdad material. Es preciso tener en cuenta que la autoridad administrativa, al momento de resolver, debe actuar, sí, con base en el principio de legalidad, recogido en el Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, pero también debe actuar con respeto a la Constitución, a la ley y al derecho, dentro de las facultades que le estén atribuidas y de acuerdo con los fines para los que le fueron conferidas. Asimismo, con base en el **principio de informalismo** regulado en el cuerpo

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

legal antes citado, se puede dispensar a los administrados de cumplir con formalidades que puedan ser subsanadas dentro del procedimiento, en tanto y en cuanto no se afecten derechos de terceros o el interés público, conforme aparece del dispositivo siguiente:

1.6. Principio de informalismo.- Las normas de procedimiento deben ser interpretadas en forma favorable a la admisión y decisión final de las pretensiones de los administrados, de modo que sus derechos e intereses no sean afectados por la exigencia de aspectos formales que puedan ser subsanados dentro del procedimiento, siempre que dicha excusa no afecte derechos de terceros o el interés público.

2.3.5 Al respecto, es de precisar también que en la Casación N.º 11434-2015 Cusco, del dieciséis de marzo de dos mil siete, emitida por la Primera Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria, se llega a la conclusión de que:

En aplicación del principio de informalismo las normas de procedimiento deben ser interpretadas en forma favorable a la admisión y decisión final de las pretensiones de los administrados, de modo que sus derechos e intereses no sean afectados por exigencia de aspectos formales que puedan ser subsanados dentro del procedimiento [...].

2.3.6 En ese orden de ideas, teniendo en cuenta que el artículo 84 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, establece como deberes de las autoridades en los procedimientos: “[...] 2. Desempeñar sus funciones siguiendo los principios del procedimiento administrativo previstos en el Título Preliminar de esta Ley. 3. Encausar de oficio el procedimiento, cuando advierta cualquier error u omisión de los administrados, sin perjuicio de la actuación que les corresponda a ellos. [...] 6. Resolver explícitamente todas las solicitudes presentadas, salvo en aquellos procedimientos de aprobación automática”; corresponde que, dentro del debido procedimiento, se tengan en cuenta los principios antes desarrollados. Siendo así, se concluye que en aplicación de la interpretación de las normas procesales conforme al principio *pro actione*, la autoridad administrativa, a fin de salvaguardar el debido procedimiento administrativo y la tutela procesal en materia administrativa, se encuentra obligada, de acuerdo a sus facultades, a emitir cualquier acto procesal que considere pertinente para llegar a la verdad material dentro del

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

procedimiento, y, en aplicación del principio de impulso de oficio y/o del principio de informalismo, a efectuar las acciones que permitan, de ser el caso, integrar un medio probatorio de oficio, así este haya sido presentado extemporáneamente. Se debe precisar, no obstante, que no todo medio probatorio extemporáneo será incorporado de oficio, sino aquel que la autoridad administrativa considere necesario a fin de llegar a la convicción de que se está alcanzando la verdad material.

2.3.7 Así pues, 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 considere necesarias para el esclarecimiento de los hechos. Por tanto, a la luz de estos principios y de la interpretación sistemática de los artículos 126 y 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 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 N.º 133-2013-EF concordantes con los numerales 1.3, 1.6 y 1.11 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS.

2.4 De las normas de la Comunidad Andina y la Organización Mundial del Comercio

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

2.4.1 En materia aduanera, tanto la Comunidad Andina como la Organización Mundial del Comercio han establecido normas respecto a la valoración aduanera. En ellas disponen que la administración aduanera solicite información adicional en casos de existir motivos para dudar del valor declarado de las mercancías importadas, y que ella debe impulsar el procedimiento administrativo con la finalidad de recabar medios de prueba que permitan determinar, sobre la base de una actuación probatoria, el real valor de la mercancía, evitando así que se imponga un impuesto sustentado en montos arbitrarios, como lo establece el artículo 14 de la Decisión 571:

Artículo 14.- Según lo establecido en el Artículo 17 del Acuerdo sobre Valoración de la OMC, considerado de manera conjunta con lo establecido en el párrafo 6 del Anexo III del mismo, las Administraciones Aduaneras de los Países Miembros de la Comunidad Andina, tienen el derecho de llevar a cabo los controles e investigaciones necesarios, a efectos de garantizar que los valores en aduana declarados como base imponible, sean los correctos y estén determinados de conformidad con las condiciones y requisitos del Acuerdo sobre Valoración de la OMC.

2.4.2 En tal sentido, la labor de la administración aduanera para determinar el valor en aduanas se orienta a realizar todos los actos necesarios que hagan posible la correcta determinación del primer método de valoración aduanera, y, en caso no sea factible emplear dicho método, la autoridad aduanera se encuentra obligada a asumir la responsabilidad de la valoración después de la importación. En este escenario, debe pronunciarse la administración señalando las razones por las cuales los argumentos y medios probatorios no lograron acreditar la determinación del valor en aduanas conforme al valor de transacción declarado por el contribuyente como base de cálculo del tributo aplicable a la importación, como lo dispone el artículo 15 de la Decisión 571:

Artículo 15° Control del Valor en Aduana
Teniendo en cuenta lo señalado en el artículo anterior, las Administraciones Aduaneras asumirán la responsabilidad general de la valoración, la que comprende, además de los controles previos y durante el despacho, las comprobaciones, controles, estudios e investigaciones efectuados después de la importación, con el objeto de garantizar la correcta valoración de las mercancías importadas.

2.5 Actuación de la prueba en el proceso contencioso administrativo

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

2.5.1 Actividad probatoria y oportunidad de ofrecimiento de medios de prueba

El Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, regula la actividad probatoria y la oportunidad de ofrecimiento de medios probatorios en los artículos 29 y 30, estableciendo lo siguiente:

Artículo 29.- Actividad probatoria

En el proceso contencioso administrativo, la actividad probatoria se restringe a las actuaciones recogidas en el procedimiento administrativo, salvo que se produzcan nuevos hechos o que se trate de hechos que hayan sido conocidos con posterioridad al inicio del proceso. En cualquiera de estos supuestos, podrá acompañarse los respectivos medios probatorios. [...]

Artículo 30.- Oportunidad

Los medios probatorios deberán ser ofrecidos por las partes en los actos postulatorios, acompañándose todos los documentos y pliegos interrogatorios. Se admitirán excepcionalmente medios probatorios extemporáneos, cuando estén referidos a hechos ocurridos o conocidos con posterioridad al inicio del proceso, vinculados directamente a las pretensiones postuladas [...].

2.5.2 En el proceso contencioso administrativo la finalidad no solo se limita a revisar la legalidad de los actos de la administración, sino que, además, permite otorgar tutela efectiva a los derechos de los administrados, mediante la figura de la plena jurisdicción, la que se encuentra regulada en el numeral 2 del artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, que prescribe lo siguiente:

Artículo 5.- Pretensiones

En el proceso contencioso administrativo podrán plantearse pretensiones con el objeto de obtener lo siguiente:

2. *El reconocimiento o restablecimiento del derecho o interés jurídicamente tutelado y la adopción de las medidas o actos necesarios para tales fines.*

La plena jurisdicción ha sido tratada por diversos autores. Así, Juan Monroy Gálvez⁷ ha señalado que:

Desde la perspectiva de la tutela jurisdiccional, el objeto del contencioso administrativo es dar tutela a los derechos e intereses jurídicamente protegidos del administrado y, también, a ejercer un control de legalidad sobre la actividad administrativa.

⁷ MONROY, Juan (2023). *Las pretensiones en el procedimiento administrativo*. Lima, Palestra; p. 236.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

Salas Ferro⁸, refiriéndose a la plena jurisdicción y a la restricción de la actividad probatoria, señala:

Desde nuestro punto de vista, algunos de los aportes más importantes de la plena jurisdicción en el proceso contencioso tributario se manifiestan en relación a la prueba. A diferencia de lo que ordinariamente se entiende, en el sentido que la prueba se restringe a lo actuado en el procedimiento administrativo previo, la plena jurisdicción plantea el ofrecimiento y la actuación de todos los medios probatorios que coadyuven al conocimiento completo del conflicto de fondo y a la solución efectiva del mismo. En esa perspectiva, además de lo actuado en el procedimiento previo, las partes pueden ofrecer y actuar medios adicionales, incluso aquellos no presentados en sede administrativa. Adicionalmente a ello, si las particularidades del caso lo requieren, la plena jurisdicción autoriza que el juez pueda requerir de oficio los medios probatorios que considere idóneos para conocer los hechos, enjuiciar los argumentos de las partes y resolver el conflicto de fondo sometido a su autoridad.

2.5.3 En atención a lo expuesto, el artículo 29 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, en el contexto de la plena jurisdicción, requiere ser interpretado de modo sistemático con los artículos 30, 31, 40 (numeral 2) de la mencionada ley, en concordancia con lo establecido por el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, a fin de cautelar el derecho a la prueba, como componente elemental del debido proceso y el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.

2.5.4 Respecto al debido proceso, Salmón y Blanco⁹, con base en la interpretación de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos sobre el proceso, señalan que “es un medio para asegurar en la mayor medida posible, la solución justa de una controversia”, a lo cual contribuyen “el conjunto de actos de diversas características generalmente reunidos bajo el concepto de debido proceso legal”. En este sentido, dichos actos “sirven para proteger, asegurar o hacer valer la titularidad o el ejercicio de un derecho” y son

⁸ SALAS, Percy (2021). *Proceso contencioso tributario. Análisis y práctica desde el enfoque de la plena jurisdicción*. Lima, Gaceta Jurídica; p. 117

⁹ SALMÓN, Elizabeth y BLANCO, Cristina (2012). *El derecho al debido proceso en la jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos*. Lima, PUCP; p. 24.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

“condiciones que deben cumplirse para asegurar la adecuada defensa de aquéllos cuyos derechos u obligaciones están bajo consideración judicial”.

2.5.5 Cabe señalar que el derecho al debido proceso es un derecho fundamental que no solo goza de protección constitucional sino también de reconocimiento en el sistema regional de derechos humanos mediante el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos. La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha emitido pronunciamiento respecto a las garantías judiciales, precisando la extensión de estas garantías no solo en el ámbito judicial sino en cualquier procedimiento donde se decidan derechos de las personas¹⁰. Asimismo, conforme a las interpretaciones de la Corte y de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos:

Las garantías del debido proceso se extienden a todo acto emanado del Estado que pueda afectar derechos. De esta forma, no se restringe ni a los procesos judiciales (pues incluye procedimientos administrativos de todo orden) ni a los procesos penales (la inserción de otras materias, como la laboral, civil, etcétera, es total).

La razón de ser de este derecho es precisamente rodear de salvaguardas fundamentales todo procedimiento en el que potencialmente se afectan derechos, más aún cuando la multiplicación de las funciones estatales determina qué aspectos centrales del patrimonio jurídico de los particulares (es decir, su conjunto de derechos y deberes) puedan verse alterados por la acción administrativa del Estado o por procedimientos que se encuentren bajo su supervisión.¹¹

2.5.6 Por lo expuesto, acogemos lo sostenido por Huapaya Tapia¹² con relación al alcance del artículo 29 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS:

Como puede apreciarse, esta regla es propia de un proceso contencioso administrativo objetivo, nomofiláctico, pensado exclusivamente en la revisión del acto y no en la tutela efectiva de los derechos de los ciudadanos. Este argumento olvida que nuestro proceso contencioso administrativo no es meramente revisor de actos, sino que permite también la tutela de plena jurisdicción, por medio de la cual se pueden reconocer u otorgar derechos a favor de quien demanda. Si esto es así,

¹⁰ CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS (2022). *Cuadernillo de Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos N.º 12: debido proceso*. San José de Costa Rica, Autora; p. 4.

¹¹ SALMÓN y BLANCO, *op. cit.*, pp. 85-86

¹² HUAPAYA TAPIA, Ramón (2019). *El proceso contencioso administrativo*. Lima, PUCP; p. 111.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

no tiene sentido restringir los medios probatorios que se puedan aportar para sustentar una pretensión de plena jurisdicción.

2.5.7 Como antecedente, señalemos también que esta Corte Suprema ha emitido pronunciamiento analizando el referido artículo 29, en la Casación N.º 8363-2021 Lima, del veintiocho de marzo de dos mil veintitrés, vinculada a medios probatorios extemporáneos presentados en el procedimiento administrativo —en la etapa de reclamación— que no fueron analizados por los órganos administrativos, señalando que correspondía que el órgano jurisdiccional los valore a fin de cautelar el derecho al debido proceso y el derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.

2.6 De la prueba de oficio en el proceso contencioso administrativo

2.6.1 Con respecto a la prueba de oficio, el Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, faculta al juez a ordenar la actuación de los medios probatorios adicionales que considere convenientes, cuando los ofrecidos por las partes sean insuficientes para formar convicción:

Artículo 31.- Pruebas de oficio

Cuando los medios probatorios ofrecidos por las partes sean insuficientes para formar convicción, el Juez en decisión motivada e inimpugnable, puede ordenar la actuación de los medios probatorios adicionales que considere convenientes.

2.6.2 Siguiendo a Huapaya Tapia¹³, este artículo permite que el Juez disponga pruebas adicionales de oficio, en el caso de que las ofrecidas por las partes e incluso las que estuvieran actuadas en el expediente administrativo, puedan resultar insuficientes en su búsqueda de formar su convicción, justamente para poder resolver con plena jurisdicción:

Tiene dos ventajas notables. Una primera, propia de todo proceso, es que permite acercar al juez a la búsqueda de la verdad en el momento de resolver, sin tener que encontrarse constreñido por las limitaciones probatorias de las partes. Una segunda, vinculada a la primera, pero relacionada al diseño imperfecto de nuestro proceso contencioso-administrativo, es que esta disposición le permite al juez superar la restricción indebida a la actividad probatoria que consagra el artículo 29 del TUO de la LPCA.

¹³ *Ibidem*, p. 114.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

Acota Salas Ferro¹⁴, respecto a la prueba de oficio, lo siguiente:

Si existen elementos probatorios (no aportados por las partes o no recogidos en el expediente administrativo) que por su contenido, pertinencia y utilidad son importantes para acreditar un hecho o resolver la controversia, resulta indispensable que el juez los incorpore de oficio al proceso sin dificultad alguna.

2.6.3 Cabe señalar que la sexta regla del Décimo Pleno Casatorio Civil¹⁵, de aplicación supletoria al proceso contencioso administrativo, establece que, en vía judicial, el juez de primera o segunda instancia deberá analizar la pertinencia y relevancia, y evaluar la admisión oficiosa de los medios de prueba extemporáneos que no fueron admitidos por declaración de rebeldía, en los casos que fueron declarados formalmente improcedentes o en los que no haya mediado apelación. En ese sentido, por la mencionada regla vinculante, los órganos jurisdiccionales se encuentran obligados a analizar la prueba relevante que no hubiese sido admitida a proceso para incorporarla de oficio; más aún si se tiene en cuenta lo ya desarrollado en el considerando 2.3 de la presente resolución, concerniente a los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material, que también son de aplicación en la vía judicial.

2.7 Carga de la prueba

2.7.1 En esa línea, resulta conveniente invocar el artículo 32 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, aprobado por el Decreto Supremo 011-2019-JUS, que señala:

Artículo 32.- Carga de la prueba

¹⁴ SALAS, *op. cit.*, p. 146

¹⁵ **Décimo Pleno Casatorio Civil**

4.2 Las reglas para el ejercicio de la prueba de oficio

[...] Estas reglas bien pueden ser de aplicación supletoria a los ordenamientos procesales no penales (contencioso administrativo, proceso laboral, proceso constitucional y en asuntos de familiar), siempre que sean adecuadas a la búsqueda de la verdad y no sean contrarias a las reglas especiales que las regulan.

Sexta regla: "Cuando el medio de prueba es extemporáneo o no fue admitido por declaración de rebeldía, el juez de primera instancia o segunda instancia deberá analizar su pertinencia y relevancia, y evaluar su admisión oficiosa; el mismo tratamiento debe darse al medio de prueba declarado formalmente improcedente y no haya mediado apelación."

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

Salvo disposición legal diferente, la carga de la prueba corresponde a quien afirma los hechos que sustentan su pretensión.

Sin embargo, si la actuación administrativa impugnada establece una sanción o medidas correctivas, o cuando por razón de su función o especialidad la entidad administrativa está en mejores condiciones de acreditar los hechos, la carga de probar corresponde a ésta.

2.7.2 Es decir que si bien la carga de la prueba corresponde a quien afirma los hechos, en el proceso contencioso administrativo, por la naturaleza propia de la plena jurisdicción y en tanto una de las partes —la administración pública— tiene facultades exorbitantes y están en juego intereses que no son dispositivos sino de orden público, se puede establecer en los casos de procedimientos sancionadores, cautelares o en función de la especialidad o de la entidad, que la carga de la prueba sea asumida por la misma administración. Esto entraña una responsabilidad mayor para el juzgador al evaluar estas situaciones, pero también para la administración al asumir la carga de la prueba o al evitar hacerlo durante el procedimiento administrativo, dado que la búsqueda de la verdad material para resolver un caso debe ser un deber de especial relevancia.

2.7.3 La Corte Suprema de Justicia de la República, respecto a la inversión de la carga de la prueba, ha emitido numerosos pronunciamientos, señalando que le corresponde a la administración la carga de la prueba cuando está en mejores condiciones de acreditar los hechos, como lo analizan, entre otras, las siguientes Sentencias de Casación: 18265-2017 Lima, 8677-2015 Lima y 6392-2015 Lima, emitidas por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República, y la Sentencia de Casación N.º 08291-2015 Lima, emitida por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria.

2.7.4 Estas consideraciones respecto a la inversión de la carga de la prueba no quiebran la seguridad jurídica o el derecho de tutela que pueda ser invocado con ocasión del proceso judicial, dado que esas garantías se van a asegurar dentro del proceso contencioso administrativo, es decir, nos encontramos en una

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

situación procesal diferente y frente a una autoridad independiente, y que justamente tiene como función, dentro del Estado de derecho y en el marco del proceso contencioso administrativo, impartir justicia con plena jurisdicción.

2.8 Apreciación judicial de la prueba

2.8.1 El derecho a probar es un derecho fundamental con el que cuentan los sujetos procesales, por ser un componente elemental del derecho al debido proceso y que faculta a postular los medios probatorios que justifiquen sus afirmaciones en un procedimiento administrativo o proceso judicial, como lo ha establecido el Tribunal Constitucional en el fundamento 3 de la Sentencia N.º 5068-2006-PHC/TC¹⁶:

Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 5068-2006-PHC/TC

3. El derecho a probar es un componente elemental del derecho al debido proceso que faculta a los justiciables a postular los medios probatorios que justifiquen sus afirmaciones en un proceso o procedimiento, dentro de los límites y alcances que la Constitución y la ley establecen [...].

2.8.2 Asimismo, el derecho a probar obliga a los órganos jurisdiccionales a que las pruebas sean valoradas de forma razonada y con la debida motivación que en la sentencia les dé el mérito probatorio, como también lo ha señalado el Tribunal Constitucional en el fundamento 15 de la Sentencia N.º 6712-2005-HC/TC¹⁷:

15. Existe un derecho constitucional a probar, aunque no autónomo, que se encuentra orientado por los fines propios de la observancia o tutela del derecho al debido proceso. Constituye un derecho básico de los justiciables de producir la prueba relacionada con los hechos que configuran su pretensión o su defensa. Según este derecho, las partes o un tercero legitimado en un proceso o procedimiento, tienen el derecho a producir la prueba necesaria con la finalidad de acreditar los hechos que configuran su pretensión o defensa. Así, por ejemplo, el artículo 188º del Código Procesal Civil establece que los medios probatorios tienen por finalidad acreditar los hechos expuestos por las partes, producir certeza en el juez respecto de los puntos controvertidos y fundamentar sus decisiones. Se trata de un derecho complejo que está compuesto por el derecho a ofrecer medios probatorios que se consideren necesarios, a que estos sean admitidos, adecuadamente actuados, que se asegure la producción o conservación de la prueba a partir de la actuación anticipada de los medios probatorios y que estos sean valorados de manera adecuada y con la motivación debida, con el fin de darle el mérito probatorio que tenga en

¹⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 5068-2006-PHC/TC (caso César Humberto Tineo Cabrera), de fecha quince de noviembre de dos mil seis; fundamento jurídico 3.

¹⁷ Sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 6712-2005-HC/TC (caso Magaly Jesús Medina Vela y Ney Guerrero Orellana), del diecisiete de octubre de dos mil cinco.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

la sentencia. La valoración de la prueba debe estar debidamente motivada por escrito, con la finalidad de que el justiciable pueda comprobar si dicho mérito ha sido efectiva y adecuadamente realizado.

En tal sentido, sobre la restricción de la actividad probatoria y la plena jurisdicción en el proceso contencioso administrativo, Salas Ferro¹⁸ señala:

En ese sentido, en relación al primer problema que genera el enfoque revisor, consistente en la restricción de la actividad probatoria a las actuaciones comprendidas en el expediente administrativo, la perspectiva de plena jurisdicción libera la actividad probatoria y permite que en el proceso se puedan ofrecer e incorporar diversos medios probatorios vinculados a la controversia, estén o no recogidos en el expediente administrativo.

2.8.3 En atención a los argumentos expuestos, se sostiene que, en el proceso contencioso administrativo, las partes podrán ofrecer los medios probatorios que estimen pertinentes para acreditar su pretensión, aunque estos hubieran sido propuestos extemporáneamente en el procedimiento administrativo; y los órganos jurisdiccionales, atendiendo a los fines del proceso contencioso administrativo y a las garantías del derecho de prueba, se encuentran obligados a analizar su pertinencia y relevancia para su incorporación válida en el proceso a pedido de parte, o evaluarán su inclusión oficiosa de ser el caso. Esto se realizará considerando una interpretación sistemática de los artículos 1, 5 (numeral 2), 29, 30 y 31 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS; del derecho a probar como componente elemental del derecho al debido proceso, amparado en el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú; del artículo 148 de la Carta Magna; y considerando además la sexta regla vinculante establecida en el Décimo Pleno Casatorio Civil, de aplicación supletoria al proceso contencioso administrativo.

2.9 Del proceso contencioso administrativo y la plena jurisdicción

2.9.1 Ahora bien, es preciso señalar que las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo son pasibles de revisión judicial por

¹⁸ SALAS, *op. cit.*, p. 145

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

mandato constitucional, conforme al artículo 148¹⁹ de la Constitución, que señala que las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso administrativa; y, conforme lo prescribe el artículo 1 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 – Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, es finalidad de la acción contencioso administrativa el control jurídico de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados, como aparece a continuación:

Artículo 1º Finalidad

La acción contencioso administrativa prevista en el artículo 148 de la Constitución Política del Perú tiene por finalidad el control jurídico por el Poder Judicial de las actuaciones de la administración pública sujetas al derecho administrativo y la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados.

2.9.2 Queda por tanto en manos del juez realizar el control jurídico de las actuaciones administrativas, declarando la nulidad en caso de advertir algún vicio, conforme al numeral 1 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS. Sin embargo, el Juez no es solo un revisor de la legalidad, sino que también tiene la facultad de brindar efectiva tutela al administrado restableciendo el derecho cuando corresponda, pudiendo pronunciarse sobre el fondo del conflicto administrativo, conforme al numeral 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS. La mencionada ley regula, pues, en el sistema contencioso administrativo, la **figura jurídica de la plena jurisdicción**, dirigida a brindar efectiva tutela a los administrados. Esta figura no puede ser utilizada indiscriminadamente o con la sola invocación, sino que se encuentra limitada

¹⁹ **Constitución Política del Perú**

Artículo 148.- Las resoluciones administrativas que causan estado son susceptibles de impugnación mediante la acción contencioso-administrativa.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

cuando no se hubiera tramitado un procedimiento administrativo previo. En efecto, el Tribunal Constitucional, en la sentencia seguida bajo el Expediente N.º 005-2016-PCC/TC, en un caso en el cual se enfrentaron el Poder Ejecutivo y el Poder Judicial por sentencias emitidas por jueces que otorgaban permisos de pesca cuando la entidad competente para concederlos era el Ministerio de Producción, ha señalado que la figura de la plena jurisdicción se encuentra limitada cuando no se hubiera tramitado un procedimiento administrativo previo, por afectar la competencia de la autoridad administrativa, como aparece de sus fundamentos 80 y 81²⁰:

80. Siendo ello así, este Tribunal explicita que los jueces no son competentes para otorgar permisos de pesca, el derecho de sustitución de bodega, el límite máximo de captura por embarcación y, en general, diversos tipos de autorización, permisos o derechos que involucran o están relacionados con la explotación de recursos hidrobiológicos. De esta manera, si a través de procesos judiciales sin previo procedimiento administrativo se otorgan tales permisos o derechos, los jueces que así lo determinen estarían sustituyendo al Produce, titular de la competencia correspondiente de acuerdo con lo explicado previamente y, en ese sentido, estarían menoscabando una competencia del Poder Ejecutivo.

81. Cosa distinta es que, en el marco de un procedimiento administrativo, habiéndose agotado la vía administrativa, cuando la Administración hubiese incurrido en alguna eventual arbitrariedad, de conformidad con el artículo 148 de la Constitución y bajo la observancia de la Ley 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso-Administrativo, y modificatorias, el administrado tenga expedita la vía del proceso contencioso-administrativo para cuestionar cualquier presunta arbitrariedad de la Administración.

2.9.3 Es así que el Tribunal Constitucional limita la plena jurisdicción cuando no se haya seguido previamente un procedimiento administrativo, pero en el presente caso se ha seguido el procedimiento administrativo de duda razonable que culminó con la expedición de la resolución del Tribunal Fiscal, por lo que es correctamente aplicable lo previsto en el numeral 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS.

2.9.4 Por tanto, de lo expuesto, se advierte que por la plena jurisdicción, el Poder Judicial, además de anular las actuaciones administrativas, también tiene la

²⁰ Sentencia del Tribunal Constitucional N.º 0005-2016-PCC/TC (caso de las Resoluciones Judiciales en Materia de Pesquería), del veinticinco de julio de dos mil diecinueve. <https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2019/00005-2016-CC.pdf>

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

facultad de revocarlas, pronunciándose sobre el fondo del conflicto, sin tener que postergar la tutela al administrado cuando en el expediente el juez tenga todos los elementos para decidir, criterios que han sido asumidos por diversos autores, entre ellos Huapaya Tapia²¹, que señala lo siguiente:

Es cierto que, en determinados casos, el juez no podría sustituir a la Administración en el otorgamiento del derecho correspondiente. Sucede así, por ejemplo, cuando en el expediente no se cuenta con la documentación necesaria para tomar una decisión debidamente informada. En estos casos es razonable que el juez declare la nulidad y ordene a la Administración que actúe las pruebas necesarias para que tome la decisión correspondiente. Sin embargo, en otros casos, en donde la información obra en el expediente, carece de sentido postergar la tutela del administrado, cuando el mismo juez tiene todo para decidir. Aquí el juez no puede limitarse a “controlar” la actuación de la Administración, sino que debe además otorgar el derecho correspondiente, brindando tutela jurisdiccional efectiva al administrado, con arreglo al artículo 139.3 de la propia Constitución, que es el fundamento de la plena jurisdicción en nuestro país al consagrar el derecho a la tutela judicial. De eso se trata la “plena jurisdicción” que consagra nuestra Ley del Proceso Contencioso Administrativo.

A lo que se suma lo señalado por Espinoza-Saldaña, citado por Daniel Mendoza²²:

[...] el proceso contencioso administrativo en el Perú es de carácter subjetivo o de plena jurisdicción, ya que no se circunscribe a determinar si la administración pública actuó conforme a derecho o no, sino si en su quehacer respeta los derechos fundamentales de los administrados [...].

2.9.5 En ese sentido, la plena jurisdicción se activa cuando se cuente con el caudal probatorio necesario que permita al juez decidir sobre el fondo de la controversia, brindando de esta forma efectiva tutela a los derechos e intereses de los administrados frente a las actuaciones de la administración pública, y dando cumplimiento así a la finalidad del proceso contencioso administrativo. Es de advertir que esta institución de la “plena jurisdicción” se encuentra regulada en el inciso 2 del artículo 5 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley

²¹ HUAPAYA TAPIA, Ramón (2019). “Los límites de la plena jurisdicción en lo contencioso administrativo a la luz de un reciente pronunciamiento del TC”. <https://www.enfoquederecho.com/2019/09/19/los-limites-de-la-plena-jurisdiccion-en-lo-contencioso-administrativo-a-la-luz-de-un-reciente-pronunciamiento-del-tc/>

²² MENDOZA, Daniel (2016). “La plena jurisdicción en el proceso contencioso administrativo”. En *Administración Pública & Control*, N.º 25; p. 73. <https://www.el-terno.com/pdf/La-plena-jurisdiccion-en-el-proceso-contencioso-administrativo.pdf>

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

del Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, que prescribe:

Artículo 5.- Pretensiones

En el proceso contencioso administrativo podrán plantearse pretensiones con el objeto de obtener lo siguiente:

2. El reconocimiento o restablecimiento del derecho o interés jurídicamente tutelado y la adopción de las medidas o actos necesarios para tales fines.

Finalmente, a decir de Salas Ferro²³:

[...] se puede concluir que el fundamento constitucional de la plena jurisdicción y de todo proceso contencioso administrativo que se estructura y desarrolla con base en este enfoque se encuentra en el artículo 139, inciso 3, de la Constitución Política del Estado que consagra como derecho fundamental y piedra angular de la justicia al derecho a la tutela jurisdiccional efectiva.

2.10 Principio de congruencia en el proceso contencioso administrativo y la declaración de oficio de la plena jurisdicción

2.10.1 Es necesario resaltar que el principio de congruencia procesal aplicable en el procedimiento contencioso administrativo, por su naturaleza tuitiva y de plena jurisdicción, es más flexible que el principio de congruencia procesal propio del Código Procesal Civil, que es de naturaleza estricta, ya que alude a que el juez no puede ir más allá del petitorio de la demanda ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados, conforme lo previsto en el artículo VII²⁴ del título preliminar del Código Procesal Civil. Por el contrario, en el procedimiento especial —proceso contencioso administrativo—, la congruencia no puede ser concebida de manera estricta o rígida, ya que impediría que el juez especializado se involucre en el proceso y pueda ejercer la efectiva tutela de los derechos e intereses de los administrados. Señala Huapaya Tapia²⁵, respecto a la pretensión de plena jurisdicción, que el juez está completamente liberado del yugo de la congruencia procesal, y puede disponer todas las medidas que

²³ SALAS, *op. cit.*, p. 121

²⁴ **Código Procesal Civil**

Artículo VII.- Juez y Derecho

El Juez debe aplicar el derecho que corresponda al proceso, aunque no haya sido invocado por las partes o lo haya sido erróneamente. Sin embargo, no puede ir más allá del petitorio ni fundar su decisión en hechos diversos de los que han sido alegados por las partes.

²⁵ HUAPAYA TAPIA, *El proceso...*, p. 156

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

estime necesarias para restablecer o reconocer los derechos que fueron afectados o denegados por la administración:

Por su parte, en el numeral 2, el contenido de la sentencia estimatoria responde a una pretensión de plena jurisdicción. [...]

Insisto, importa bastante que en lo que respecta a esta pretensión comprender que el juez está plenamente liberado del yugo de la congruencia procesal: el juez puede disponer todas las medidas que discrecionalmente estime necesarias para restablecer o reconocer los derechos que fueron afectados o denegados por la administración, lo cual implica que no se debe limitar a lo demandado, sino que se debe disponer lo que sea necesario para que el derecho denegado sea otorgado y el derecho afectado, sea reestablecido en su total plenitud.

2.10.2 Esto guarda relación con la Casación N.º 28121-2021- Lima²⁶, que señala que el tratamiento del principio de congruencia procesal en el proceso civil no puede equipararse al tratamiento que se le debe otorgar en el proceso contencioso administrativo, que por su naturaleza tuitiva y de plena jurisdicción es más flexible.

2.10.3 Si bien los accionantes, en la etapa postulatoria, no siempre invocan en la demanda como pretensión la plena jurisdicción, sin embargo, la mencionada Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, cuando se trata de sentencias estimatorias, habilita restablecer y/o reconocer la situación jurídica individualizada y la adopción de medidas necesarias para su ejecución, aun cuando no hayan sido pretendidas en la demanda, como así lo ha establecido el numeral 2 del artículo 40 de la acotada ley:

Artículo 40.- Sentencias estimatorias

La sentencia que declare fundada la demanda podrá decidir en función de la pretensión planteada lo siguiente:

[...]

2. El restablecimiento o reconocimiento de una situación jurídica individualizada y la adopción de cuantas medidas sean necesarias para el restablecimiento o reconocimiento de la situación jurídica lesionada, aun cuando no hayan sido pretendidas en la demanda.

2.10.4 Por lo que no será necesario que la plena jurisdicción haya sido expresamente invocada en el petitorio de la demanda, sino que basta que, de los hechos expuestos y de los medios probatorios ofrecidos, el peticionante

²⁶ Sentencia de Casación N.º 28121-2021-Lima, del veintiocho de marzo de dos mil veintitrés

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

evidencie la vulneración de su derecho y pretenda su restitución o el reconocimiento de la situación jurídica, siempre que estos hechos hayan sido parte del debate procesal, a fin de evitar la vulneración de otros derechos y del principio de congruencia.

2.10.5 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 y 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, conforme al artículo 148 de la Constitución Política del Perú, el artículo 1, el numeral 2 del artículo 5 y el numeral 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS.

Tercero: Solución al caso concreto

3.1 Del procedimiento administrativo

3.1.1 En el presente caso, se tiene que el contribuyente interpuso el recurso de reclamación acompañando medios probatorios extemporáneos, con lo cual dio inicio al procedimiento contencioso-tributario. Se advierte que la administración tributaria declaró infundada la reclamación y no evaluó los medios de prueba ofrecidos al señalar que no correspondía evaluarlos debido a que la carta fianza contenía solo el monto de la liquidación de cobranza por la cantidad de ocho mil novecientos veinticuatro dólares americanos con cero centavos (US\$ 8,924.00) y no los intereses respectivos, sin otorgar plazo para que el contribuyente pudiera

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

subsanan tal omisión conforme lo previsto en el artículo 140 del Código Tributario.

3.1.2 El Tribunal Constitucional ha señalado que el derecho al debido proceso está garantizado no solo en el proceso judicial sino también en el ámbito del procedimiento administrativo, a fin de que los administrados estén en condiciones de defender sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos, como aparece en los fundamentos 2 y 3 de la Sentencia N.º 4289-2004-AA/TC²⁷:

2. El Tribunal Constitucional estima oportuno recordar, conforme lo ha manifestado en reiterada y uniforme jurisprudencia, que el debido proceso, como principio constitucional, está concebido como el cumplimiento de todas las garantías y normas de orden público que deben aplicarse a todos los casos y procedimientos, incluidos los administrativos, a fin de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier acto del Estado que pueda afectarlos. Vale decir que cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea éste administrativo —como en el caso de autos— o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal.

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

3.1.3 En ese sentido, la administración aduanera no ha dado cumplimiento a las normas procesales tributarias, al omitir otorgar a la contribuyente un plazo que posibilite la subsanación de requisitos formales a fin de ejercer el derecho de reclamación efectiva, conforme a lo previsto en el artículo 140 del Código Tributario, y al recortar el derecho de la reclamante a poder defenderse con la aportación de pruebas; e incumplió las garantías y normas de orden público que deben aplicarse a todos los procedimientos, incluidos los administrativos. Ha vulnerado así el derecho de defensa de la contribuyente y, como consecuencia de ello, ha vulnerado el debido procedimiento administrativo recogido en el numeral 1.2 del artículo IV del título preliminar del Texto Único Ordenado de la

²⁷Sentencia del Tribunal Constitucional con Expediente N.º 4289-2004 (caso Blethyn Oliver Pinto), del diecisiete de febrero de dos mil cinco.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

Ley N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, el mismo que goza de protección constitucional conforme al numeral 3 del artículo 139²⁸ de la Constitución Política del Perú. Dicha decisión ha sido amparada por el Tribunal Fiscal; por tanto, adolece de vicio de nulidad la resolución del Tribunal Fiscal, que confirmó lo resuelto por la administración aduanera.

3.2 Valoración de la prueba

3.2.1 La parte recurrente sostiene que, en uso de las facultades permitidas por el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, presentó pruebas extemporáneas en el recurso de reclamación, que fue declarado infundado sin tener en consideración los documentos ofrecidos que acreditaban la cancelación de la factura al proveedor.

3.2.2 Al respecto, de la revisión de los actuados, se tiene que la empresa importadora presentó la Declaración Aduanera de Mercancías N.º 118-2017-10-450589 el trece de noviembre de dos mil diecisiete, y, ante la duda sobre la veracidad del valor declarado, la administración aduanera le notificó el inicio del procedimiento de Duda Razonable N.º 118-2017-14726 con fecha veinte de noviembre de dos mil diecisiete, otorgándole un plazo de cinco días hábiles para que presente la documentación que sustente el precio realmente pagado o por pagar de la mercancía materia de valoración. La empresa, con fecha veintitrés de noviembre de dos mil diecisiete, presentó los documentos que acreditaban el pago de la primera armada, señalando respecto a la segunda armada que acordó con su proveedor que esta sería cancelada dentro de los sesenta días posteriores a la llegada de la mercadería al Callao; el arribo se produjo el nueve

²⁸ **Constitución Política del Perú**

Artículo 139.- Son principios y derechos de la función jurisdiccional:

[...]

3. La observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

de noviembre de dos mil diecisiete, por lo que tenía todavía plazo para cancelar hasta el nueve de enero de dos mil dieciocho y no era posible presentar los documentos de pago de la segunda armada dentro del plazo otorgado por la administración por no contar con los mismos.

3.2.3 Se advierte por tanto que la omisión de presentar los documentos de la segunda armada en el tiempo oportuno se debió a causas no atribuibles a la contribuyente, y si bien el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF establece la regla de no admisión de los medios probatorios extemporáneos en los procedimientos tributarios, también establece como excepción dos supuestos para que sean admitidos, como se encuentra desarrollado en el numeral 2.2.7 de la presente sentencia. Así, los medios probatorios extemporáneos ofrecidos por la empresa importadora cumplen con el supuesto de la primera excepción para su admisión: “Que el deudor tributario pruebe que la omisión no se generó por su causa”.

3.2.4 En ese sentido, se advierte que la administración aduanera no ha realizado el respectivo análisis de los supuestos de admisibilidad de medios probatorios extemporáneos previstos en el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, rechazando indebidamente los documentos, decisión que ha sido amparada por el Tribunal Fiscal; por lo que ambos órganos administrativos han vulnerado el derecho de la contribuyente a ofrecer medios probatorios y que estos sean admitidos y actuados dentro del procedimiento contencioso-tributario. Adolece, pues, de vicio de nulidad la resolución del Tribunal Fiscal, que confirma lo resuelto por la administración aduanera.

3.2.5 Es preciso considerar que por los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material, regulados en la Ley 27444, de aplicación supletoria al Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

Decreto Supremo N.º 133-2013-EF, y en concordancia con el artículo 126 del acotado código²⁹, que regula la prueba de oficio, la administración aduanera, en el procedimiento de duda razonable, tenía la obligación de llevar a cabo todos los actos y recabar las pruebas necesarias que hicieran posible la correcta determinación del valor en aduanas de las mercaderías importadas, conforme al primer método de valoración aduanera, y en el procedimiento contencioso-tributario tenía la potestad de incorporar la prueba extemporánea —que fue rechazada indebidamente—, que por su evidencia y relevancia posibilitaba una apreciación conjunta y razonada de todas las pruebas a fin de determinar el real valor de la mercancía importada. Sin embargo, no lo hizo y emitió, por el contrario, el Informe de Determinación de Valor N.º 118-2018-8609, del ocho de febrero de dos mil dieciocho, aplicando el tercer método de valoración, decisión que también ha sido amparada por el Tribunal Fiscal. De este modo, ambos órganos administrativos han vulnerado los principios de impulso de oficio, informalismo y verdad material.

3.2.6 Así también, es pertinente indicar que, conforme a lo señalado precedentemente, la administración aduanera, al no cumplir con su obligación de realizar actos investigatorios a efectos de garantizar que los valores en aduana declarados como base imponible sean los correctos —en el procedimiento de duda razonable— y al no cumplir con incorporar de oficio la prueba extemporánea que indebidamente fue rechazada —en el procedimiento de reclamación—, vulnera también las normas de la Comunidad Andina.

3.3 En el proceso contencioso administrativo

3.3.1 Es preciso considerar que, en el presente caso —vía judicial—, se advierte que en primera instancia fue admitido el expediente administrativo que fue

²⁹ **Texto Único Ordenado del Código Tributario**

Artículo 126.- Pruebas de Oficio

Para mejor resolver el órgano encargado podrá, en cualquier estado del procedimiento, ordenar de oficio las pruebas que juzgue necesarias y solicitar los informes necesarios para el mejor esclarecimiento de la cuestión a resolver.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

ofrecido como medio de prueba por las partes demandadas SUNAT y Tribunal Fiscal, ello mediante auto de saneamiento contenido en la resolución número dos, del treinta de octubre de dos mil diecinueve, donde aparecen los documentos que, en sede administrativa, fueron ofrecidos como prueba por la recurrente junto con su recurso de reclamación, pero no fueron admitidos por la autoridad correspondiente, pese a que estos acreditaban el pago de la segunda armada y consecuentemente el valor de la mercancía importada. Se verifica que el expediente administrativo fue analizado y valorado por el Juez, pero la Sala Superior omitió hacerlo, indicando que no correspondía evaluar los medios probatorios extemporáneos por no haber sido presentados en el procedimiento administrativo dentro de un plazo prudente y en la oportunidad que se tuvo para presentarlos sino en el recurso de reclamación y sin cumplir con el afianzamiento, pronunciamiento que se aleja de los fines del proceso contencioso administrativo y de las garantías en el ejercicio del derecho a la prueba.

3.3.2 En atención al derecho a probar, protegido por la Constitución, y contando la Sala Superior con todo el caudal probatorio, como es el expediente administrativo que dio origen a la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 7398-A-2019, que contiene los documentos presentados por la empresa recurrente en el procedimiento de duda razonable —documentos que acreditaban el monto total del valor de la mercancía importada y el pago de la primera armada—, así como los documentos presentados en la etapa de reclamación —que acreditaban el pago de la segunda armada—; dicha instancia no cumplió con valorar estos medios probatorios y, al resolver la controversia, se limitó únicamente a señalar, respecto a las pruebas presentadas en reclamación, que la empresa contribuyente no había presentado los documentos dentro de un plazo prudente y que en la oportunidad que tuvo para presentar pruebas extemporáneas no cumplió con el afianzamiento exigido por el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

Decreto Supremo N.º 133-2013-EF; por lo que la Sala Superior omitió aplicar la doble exigencia a las pruebas que le son presentadas: la de no omitir la valoración de las pruebas aportadas por las partes procesales y que las pruebas sean valoradas motivadamente, como aparece en la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N.º 048-2005-PHC/TC:

8. [...] De lo cual se deriva una doble exigencia para el juez: en primer lugar, la exigencia del Juez de no omitir la valoración de aquellas pruebas que son aportadas por las partes al proceso dentro del marco del respeto a los derechos fundamentales y a lo establecido en las leyes pertinentes; en segundo lugar, la exigencia de que dichas pruebas sean valoradas motivadamente con los criterios objetivos y razonables.

3.3.3 En ese sentido, el *ad quem*, a pesar de contar con todo el caudal probatorio para emitir un pronunciamiento que otorgue tutela efectiva a los intereses y derechos del contribuyente, omitió su deber de valorar las pruebas admitidas en el proceso, con lo cual ha vulnerado el derecho a probar, el mismo que se encuentra protegido constitucionalmente por tratarse de un componente elemental del debido proceso, y no ha cumplido con realizar el control jurídico de las actuaciones de la administración pública ni otorgado la efectiva tutela al administrado. En consecuencia, ha vulnerado el derecho a la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Por todo ello, el recurso de casación deviene **fundado**.

3.4 De la plena jurisdicción

3.4.1 El órgano jurisdiccional, además de anular las actuaciones administrativas, por la plena jurisdicción, también tiene la facultad de revocarlas pronunciándose sobre el fondo del conflicto cuando tenga todos los elementos para formar decisión, sin tener que postergar la tutela de los derechos del administrado, conforme el numeral 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS.

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

3.4.2 En el presente caso, si bien la parte recurrente no ha invocado como pretensión la plena jurisdicción, ello no es óbice para que no se le pueda otorgar la tutela efectiva de sus derechos e intereses, si, como se evidencia de los actuados, los hechos que sustentan el derecho material afectado han formado parte de la controversia, atendiendo además a la duración del procedimiento, que se inició el trece de noviembre de dos mil diecisiete, habiendo transcurrido más de cinco años sin que la contribuyente encuentre una solución definitiva al derecho afectado materia del proceso.

En este propósito, es pertinente mencionar lo señalado por Salas Ferro³⁰:

Finalmente, la plena jurisdicción garantiza al juez el uso de todas sus facultades y la adopción de todas las medidas necesarias para lograr la celeridad de los procesos y la solución oportuna de las controversias"

3.4.3 En el presente caso, cabe señalar que, de los hechos expuestos por las partes y del caudal probatorios analizado por el Juez Especializado, se tiene que la administración aduanera generó duda razonable sobre el valor de la mercancía importada y declarada, y no analizó los medios probatorios ofrecidos tanto en el procedimiento de duda razonable como en el procedimiento contencioso-tributario en la etapa de reclamación. Las partes procesales demandadas, SUNAT y Tribunal Fiscal, en las contestaciones de demanda, indicaron que la duda razonable generada fue confirmada y se ajustó el valor declarado, y que no fueron evaluadas las pruebas extemporáneas por no cumplirse con lo dispuesto en el artículo 141 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF; asimismo, en sus respectivas contestaciones de demanda, ambas ofrecieron el expediente administrativo que dio origen a la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 7398-A-2019, el mismo que fue admitido como medio de prueba mediante auto de saneamiento contenido en la resolución número dos, del treinta de octubre de dos mil diecinueve. Asimismo, en la sentencia de primera instancia se refiere como controversia lo siguiente:

³⁰ SALAS, *op. cit.*, p. 117

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

Tercero: Cuestión en Controversia

De acuerdo a lo alegado por la demandante y la parte demandada y a fin de determinar si corresponde declarar la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N°07398-A-2019 debe verificarse si la decisión de la Administración Aduanera y el Tribunal Fiscal de descartar la aplicación del primer método de valoración – valor de transacción se encuentra arreglado a ley, y para ello se analizará si la demandante pudo acreditar en sede administrativa el precio realmente pagado o por pagar de la mercancía importada consignada en la DAM N° 118-2017-10-450589.

Se puede apreciar que los órganos jurisdiccionales contaban con el caudal probatorio suficiente para determinar si se sustentaba la pretensión sujeta a tutela contencioso administrativa y que pudiera producir o no certeza respecto de los puntos controvertidos para fundamentar su decisión, conforme a la finalidad de los medios probatorios prevista en el artículo 188 del Código Procesal Civil³¹.

3.4.4 Como se advierte en el caso de autos, el Juez de primera instancia ha emitido valoración respecto a los medios probatorios ofrecidos por las partes procesales demandadas, señalando en la sentencia que el contribuyente ha sustentado el precio realmente pagado por la mercancía importada por el monto de ochenta y cuatro mil quinientos treinta y ocho dólares con ocho centavos (US\$ 84,538.08), por lo que era de aplicación el primer método de valoración - valor de transacción. Señaló además que con los documentos adjuntados al recurso de reclamación se acreditó la cancelación total de la Factura Comercial N.º AT174835CW, por lo que no había razón para descartar la aplicación del primer método de valoración.

3.4.5 El Juez especializado en lo contencioso administrativo ejerció su función como revisor de la legalidad, pero omitió cumplir el fin trascendente que también dispone su especialidad: dar tutela efectiva al contribuyente mediante la plena jurisdicción. Si bien valoró el causal probatorio, declaró solamente la nulidad de la resolución del Tribunal Fiscal, cuando debió pronunciarse sobre el fondo del

³¹ **Código Procesal Civil**

Artículo 188.- Los medios probatorios tienen por finalidad acreditar los hechos expuestos por las partes, producir certeza en el Juez respecto de los puntos controvertidos y fundamentar sus decisiones.

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

asunto restableciendo el derecho de la contribuyente, de así estimarlo, conforme la facultad otorgada por el numeral 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584 - Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS.

Cuarto: PRECEDENTE VINCULANTE

4.1 En la presente sentencia, se han desarrollado reglas jurídicas que deben establecerse como reglas generales que sirvan de parámetros para casos similares, y que contribuyan a otorgar seguridad jurídica y uniformizar la jurisprudencia en temas de derecho tributario y aduanero; por lo que esta Sala Suprema estima pertinente fijar principios jurisprudenciales con carácter de precedente vinculante en todas las instancias judiciales, de conformidad con el artículo 36 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, que establece:

*Artículo 36.- Principios jurisprudenciales
Cuando la Sala Constitucional y Social de la Corte Suprema fije en sus resoluciones principios jurisprudenciales en materia contencioso administrativa, constituyen precedente vinculante [...].*

4.2 Se establecen las siguientes reglas con carácter de precedente vinculante de obligatorio cumplimiento:

4.2.1 En atención al debido procedimiento, regulado por el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 “Ley del Procedimiento Administrativo General”, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, el mismo que goza de protección constitucional conforme el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, los órganos administrativos se encuentran obligados a cautelar el debido procedimiento administrativo, garantizando el derecho de defensa del administrado, mediante el cual se posibilita la subsanación de requisitos formales a fin de ejercer el derecho de reclamación efectiva, conforme lo previsto en el

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

artículo 140 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF.

4.2.2 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 N.º 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 N.º 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 N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS.

4.2.3 En el proceso contencioso administrativo, las partes podrán ofrecer los medios probatorios que estimen pertinentes para acreditar su pretensión, aunque éstos hubieran sido propuestos extemporáneamente en el procedimiento administrativo; y, los órganos jurisdiccionales, atendiendo a los fines del proceso contencioso administrativo y a las garantías del derecho de prueba se encuentran obligados a analizar su pertinencia y relevancia para su incorporación válida en el proceso a pedido de parte, o evaluará su inclusión oficiosa de ser el caso. Esto se realizará considerando una interpretación sistemática de los artículos 1, 5 numeral 2, 29, 30 y 31 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, Ley que regula el proceso contencioso

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, el derecho a probar como componente elemental del derecho al debido proceso, amparado en el numeral 3 del artículo 139 y artículo 148 de la Constitución Política del Perú, considerando además la Sexta Regla vinculante establecida en el Décimo Pleno Casatorio Civil, de aplicación supletoria al proceso contencioso administrativo.

4.2.4 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, conforme el artículo 148 de la Constitución Política del Perú, el artículo 1, inciso 2 del artículo 5 y numeral 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, “Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo”, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS.

IV. DECISIÓN

Por tales consideraciones, de conformidad con el artículo 396 del Código Procesal Civil, **SE RESUELVE:**

PRIMERO: DECLARAR FUNDADO el recurso de casación interpuesto por el representante legal de la empresa Nueva Moda Textil S.A.C., mediante escrito del veintitrés de noviembre de dos mil veintiuno.

SEGUNDO: CASAR la sentencia de vista emitida por la Séptima Sala Especializada en lo Contencioso Administrativo con Subespecialidad en Temas

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

Tributarios y Aduaneros de la Corte Superior de Justicia de Lima, mediante resolución diecinueve, del veintiocho de octubre de dos mil veintiuno; actuando en sede de instancia, **REVOCARON** la sentencia de primera instancia en el extremo que solo declara la nulidad de la Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07398-A-2019; en consecuencia, **DISPUSIERON** proceda el *a quo* a emitir el pronunciamiento de plena jurisdicción correspondiente, atendiendo a lo dispuesto en la regla vinculante contenida en el numeral 4.2.4. de la presente ejecutoria; y **CONFIRMARON** en lo demás que contiene.

TERCERO: ESTABLECER que las reglas señaladas en el considerando cuarto de esta sentencia constituyen **PRECEDENTE VINCULANTE DE OBLIGATORIO CUMPLIMIENTO**, las mismas que se detallan a continuación:

4.2.1 En atención al debido procedimiento, regulado por el numeral 1.2 del artículo IV del Título Preliminar del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444 “Ley del Procedimiento Administrativo General”, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS, el mismo que goza de protección constitucional conforme el numeral 3 del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, los órganos administrativos se encuentran obligados a cautelar el debido procedimiento administrativo, garantizando el derecho de defensa del administrado, mediante el cual se posibilita la subsanación de requisitos formales a fin de ejercer el derecho de reclamación efectiva, conforme lo previsto en el artículo 140 del Texto Único Ordenado del Código Tributario aprobado por el Decreto Supremo N.º 133-2013-EF.

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

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

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 N.º 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 N.º 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 N.º 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N.º 006-2017-JUS.

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

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

sistemática de los artículos 1, 5 numeral 2, 29, 30 y 31 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, Ley que regula el proceso contencioso administrativo, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS, el derecho a probar como componente elemental del derecho al debido proceso, amparado en el numeral 3 del artículo 139 y artículo 148 de la Constitución Política del Perú, considerando además la Sexta Regla vinculante establecida en el Décimo Pleno Casatorio Civil, de aplicación supletoria al proceso contencioso administrativo.

4.2.4 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, conforme el artículo 148 de la Constitución Política del Perú, el artículo 1, inciso 2 del artículo 5 y numeral 2 del artículo 40 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27584, “Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo”, aprobado por el Decreto Supremo N.º 011-2019-JUS.

CUARTO: DISPONER la publicación de la presente resolución en el diario oficial *El Peruano* conforme a ley, en los seguidos por Nueva Moda Textil S.A.C. contra el Tribunal Fiscal y la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, sobre nulidad de resolución administrativa. Notifíquese

Corte Suprema de Justicia de la República
Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria

SENTENCIA
CASACIÓN N.º 546-2022
LIMA

por Secretaría y devuélvanse los actuados. Interviene como ponente la señora Jueza Suprema **Cabello Matamala**.

SS.

BURNEO BERMEJO

BUSTAMANTE ZEGARRA

CABELLO MATAMALA

DELGADO AYBAR

TOVAR BUENDÍA

VMOS/lfq