Universidad Nacional Mayor de San Marcos
Universidad del Perú. Decana de América
Facultad de Ciencias Contables
Escuela Profesional de Gestión Tributaria

La carga de la prueba y los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022

TESIS

Para optar el Título Profesional de Contador Público

AUTOR

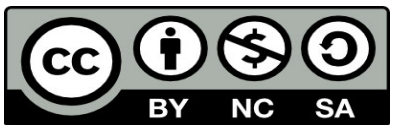
Angela VÁSQUEZ VÁSQUEZ

ASESOR

Mg. Pedro Luis CÁCERES ALEMÁN

Lima, Perú

2023



Reconocimiento - No Comercial - Compartir Igual - Sin restricciones adicionales

https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/

Usted puede distribuir, remezclar, retocar, y crear a partir del documento original de modo no comercial, siempre y cuando se dé crédito al autor del documento y se licencien las nuevas creaciones bajo las mismas condiciones. No se permite aplicar términos legales o medidas tecnológicas que restrinjan legalmente a otros a hacer cualquier cosa que permita esta licencia.

Referencia bibliográfica

Vásquez, A. (2023). *La carga de la prueba y los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022*. [Tesis de pregrado, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de Ciencias Contables, Escuela Profesional de Gestión Tributaria]. Repositorio institucional Cybertesis UNMSM.

Metadatos complementarios

Datos de autor	
Nombres y apellidos	Angela Vásquez Vásquez
Tipo de documento de identidad	DNI
Número de documento de identidad	73323795
Datos de asesor	
Nombres y apellidos	Pedro Luis Cáceres Alemán
Tipo de documento de identidad	DNI
Número de documento de identidad	09627089
URL de ORCID	https://orcid.org/0000-0001-8186-9004
Datos del jurado	
Presidente del jurado	
Nombres y apellidos	Carlos Alberto Pastor Carrasco
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	06996479
Miembro del jurado 1	
Nombres y apellidos	Sonia Jackeline Miranda Avalos
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	42896086
Miembro del jurado 2	
Nombres y apellidos	Jesús Martín Orna Barillas
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	07223810
Datos de investigación	
Línea de investigación	D.2.3.1. Código Tributario
Grupo de investigación	No aplica.
Agencia de financiamiento	No aplica.

Ubicación geográfica de la investigación	Edificio: Universidad Nacional Mayor de San Marcos País: Perú Departamento: Lima Provincia: Lima Distrito: Cercado de Lima Avenida: Carlos Germán Amezaga 375 Latitud: -12.0564232 Longitud: -77.0843327
Año o rango de años en que se realizó la investigación	2023
URL de disciplinas OCDE	Negocios, Administración: https://purl.org/pe-repo/ocde/ford#5.02.04 Administración pública: https://purl.org/pe-repo/ocde/ford#5.06.02

Universidad Nacional Mayor de San Marcos
Universidad del Perú. Decana de América
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES
DIRECCIÓN DE ESCUELA PROFESIONAL DE GESTIÓN TRIBUTARIA

ACTA N° 006-FCC-D-2023

SUSTENTACIÓN DE TESIS PARA LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO PROFESIONAL DE CONTADORA PÚBLICA

En la ciudad de Lima, local del Salón de Grados (1er. piso) de la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, a las 15:00 horas del día cinco de setiembre del año dos mil veintitrés, en cumplimiento con lo dispuesto en la Resolución Rectoral N° 00744-R-20 de fecha 18 de febrero del 2020 que aprueba la "Directiva general para realizar, presentar y sustentar el trabajo de investigación para la obtención del grado académico de bachiller, la tesis o el trabajo de suficiencia profesional para la obtención del título profesional en la UNMSM"; se reunió el Jurado Evaluador designado según Resolución Decanal N° 000840-2023-D-FCC/UNMSM de fecha 05 de setiembre de 2023, conformado por los siguientes docentes:

PRESIDENTE	:	Dr. Carlos Alberto Pastor Carrasco
MIEMBRO - ASESOR	:	Mag. Pedro Luis Cáceres Alemán
MIEMBROS	:	Dr. Jesús Martín Orna Barillas
		Mag. Sonia Jackeline Miranda Avalos

Quienes procedieron a evaluar y calificar la Sustentación de la Tesis titulada: *"LA CARGA DE LA PRUEBA Y LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN EL PERÚ, 2016-2022"*, presentada por la bachiller Angela Vásquez Vásquez con código de matrícula N° 16110497, para la obtención del Título Profesional de Contadora Pública.

Habiendo concluido con la sustentación, el Jurado Evaluador deliberó y emitió la calificación siguiente:

APROBADA

Siendo las 16:00 horas se dio por concluido el acto académico y leída el presente Acta, procedieron a firmar los integrantes del Jurado Evaluador en señal de conformidad.

Dr. Carlos Alberto Pastor Carrasco
Presidente

Mag. Pedro Luis Cáceres Alemán
Miembro - Asesor

Dr. Jesús Martín Orna Barillas
Miembro

Mag. Sonia Jackeline Miranda Avalos
Miembro

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
Universidad del Perú. Decana de América
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES
ESCUELA PROFESIONAL DE GESTIÓN TRIBUTARIA

CERTIFICADO DE SIMILITUD

Yo Pedro Luis Cáceres Alemán, en mi condición de asesor acreditado con el Oficio N° 00128-2023-EPGT-FCC/UNMSM de la tesis, cuyo título es **"La Carga de la Prueba y los Derechos del Contribuyente en el Perú, 2016-2022"**, presentado por la bachiller Angela Vásquez Vásquez, para optar el Título Profesional de Contadora Pública, CERTIFICO que se ha cumplido con lo establecido en la Directiva de Originalidad y de Similitud de Trabajos Académicos, de Investigación y Producción Intelectual. Según la revisión, análisis y evaluación mediante el software de similitud textual, el documento evaluado cuenta con el porcentaje de **17%** de similitud, nivel **PERMITIDO** para continuar con los trámites correspondientes y para su **publicación en el repositorio institucional.**

Se emite el presente certificado en cumplimiento de lo establecido en las normas vigentes, como uno de los requisitos para la obtención del Título Profesional de Contadora Pública, correspondiente.

Firma del Asesor: _____

DNI: 09627089

Nombres y apellidos del asesor: Pedro Luis Cáceres Alemán



Dedicatoria

Dedico este trabajo a mi familia, cuyo amor y constante apoyo han sido la fuerza que me impulsó durante cada etapa de mi formación. A mis padres, por su constante aliento y por todo su sacrificio. A mis hermanas, hermano y abuelitas, por acompañarme en cada paso de esta travesía. Este logro es un reflejo de su apoyo incondicional y de la importancia de la familia.

Agradecimiento

A Dios, por su bendición y por permitirme seguir cumpliendo cada una de mis metas.

A mis asesores, Sonia Jackeline Miranda Avalos y Pedro Luis Cáceres Alemán, cuya guía, conocimiento y paciencia han sido cruciales en la realización de esta tesis.

También agradecer a SRCV, por su apoyo incondicional, cuya presencia y aliento han sido una fuente constante de motivación y confianza en mí.

Mi sincero agradecimiento a la Universidad Nacional Mayor de San Marcos por brindarme la oportunidad de formar parte de esta distinguida institución académica. Asimismo, quiero reconocer y agradecer a mis profesores y compañeros de estudio que he tenido el privilegio de conocer durante mi recorrido como estudiante.

INDICE

DEDICATORIA **2**

AGRADECIMIENTO **3**

RESUMEN **8**

ABSTRACT **9**

INTRODUCCIÓN **10**

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA **13**

1.1. Descripción de la realidad problemática 13

1.2. Definición del problema 16

1.2.1. Problema general 16

1.2.2. Problemas Secundarios 16

1.3. Formulación objetivos 16

1.3.1. Objetivo General 16

1.3.2. Objetivos Específicos 16

1.4. Justificación e Importancia de la investigación 17

1.4.1. Justificación teórica 17

1.4.2. Justificación social 17

1.5. Limitaciones de la investigación 17

II. REVISIÓN DE LITERATURA **19**

2.1. Marco Epistemológico 19

2.1. Antecedentes del estudio 21

2.1.1. Antecedentes Internacionales 21

2.1.2. Antecedente Nacionales 25

2.2. Marco Teórico – referencial 30

2.2.1. Carga de la prueba 30

2.2.2. Derechos del contribuyente 43

2.3. Términos básicos de las categorías 55

III. SUPUESTOS Y CATEGORÍAS 59

3.1. Supuestos 59

3.1.1. Supuestos de hipótesis General 59

3.1.2. Supuestos de hipótesis Específicos 59

3.2. Categorías y subcategorías 59

IV. MATERIALES Y MÉTODOS 60

4.1. Tipología de la investigación 60

4.1.1. Enfoque de la investigación 60

4.1.2. Tipo de investigación 60

4.1.3. Diseño de investigación 61

4.1.4. Credibilidad de la investigación 61

4.1.5. Sujetos de estudio 62

4.1.6. Procedimiento, técnica e instrumentos de recolección de información 62

V. RESULTADOS 66

VI. DISCUSIÓN 90

VII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES..... 94

CONCLUSIONES 94

RECOMENDACIONES..... 95

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS..... 97

ANEXOS..... 101

LISTA DE TABLAS

TABLA 1: CATEGORÍAS Y SUBCATEGORÍAS 57

TABLA 2: JUICIO DE EXPERTOS - VALIDACIÓN DE INSTRUMENTO 60

TABLA 3: RESOLUCIONES DE TRIBUNAL FISCAL POR ANALIZAR 62

TABLA 4: ANÁLISIS RESOLUCIONES DEL TRIBUNAL FISCAL 65

RESUMEN

El propósito principal de esta investigación es examinar la carga de la prueba en los derechos del contribuyente en el contexto peruano durante el periodo 2016-2022. Para lograr este propósito, se plantean dos objetivos específicos: primero, analizar el efecto de la carga de la prueba dinámica en los derechos del contribuyente; y segundo, evaluar cómo la carga de la prueba diabólica afecta los derechos del contribuyente en el mismo período. La metodología empleada en este estudio es cualitativa y se basa en el enfoque de estudio de casos. Se examinó en detalle un conjunto de Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, cada una considerada como un caso individual. Estas Resoluciones están estrechamente relacionadas con la carga de la prueba en el contexto tributario peruano. Los resultados demostraron que la carga de la prueba tiene un impacto significativo en los derechos del contribuyente en Perú durante el período de 2016 a 2022. Además, se pudo confirmar los dos supuestos de las hipótesis secundarias relacionadas con la carga de la prueba dinámica y diabólica, así como su relación con los derechos del contribuyente en el mismo período de tiempo. En conclusión, se demostró que sin una normativa que regule el concepto, la distribución y el alcance de la carga de la prueba, los derechos de los contribuyentes pueden verse afectados. Se sugiere que la Administración Tributaria integre en la legislación tributaria el concepto y los límites de la "carga de la prueba", basándose en los criterios reiterados del Tribunal Fiscal. Esto reduciría la necesidad de recurrir a instancias superiores en disputas tributarias y fortalecería la protección y defensa de los derechos del contribuyente.

Palabras clave: Carga de la prueba, Derechos del contribuyente, Mínimos probatorios, verdad material, Tribunal Fiscal, Administración Tributaria.

ABSTRACT

The main purpose of this research is to analyze the burden of proof on taxpayer rights in the Peruvian context during the period 2016-2022. To achieve this goal, two specific objectives are set: firstly, to examine the effect of dynamic burden of proof on taxpayer rights; and secondly, to evaluate how the diabolic burden of proof affects taxpayer rights during the same period. The methodology employed in this study is qualitative and is based on a case study approach. A set of Resolutions issued by the Tax Court was examined in detail, each one considered as an individual case. These Resolutions are closely related to the burden of proof in the Peruvian tax context. The results demonstrated that the burden of proof has a significant impact on taxpayer rights in Peru during the period from 2016 to 2022. Additionally, the two assumptions of the secondary hypotheses related to the dynamic and diabolic burden of proof were confirmed, as well as their relationship with taxpayer rights during the same time period. In conclusion, it was demonstrated that without regulations that govern the concept, distribution, and scope of the burden of proof, taxpayers' rights can be affected. It is suggested that the Tax Administration incorporate the concept and limits of "burden of proof" into tax legislation, based on the repeated criteria of the Tax Court. This would reduce the need to resort to higher instances in tax disputes and would strengthen the protection and defense of taxpayer rights.

Keywords: Burden of proof, Taxpayer rights, Evidentiary thresholds, Material truth, Tax Court, Tax Administration.

INTRODUCCIÓN

Entre las bases de las economías de cada país yace un pilar fundamental: los impuestos. Estos cumplen un papel fundamental como fuente primordial de financiamiento para los Estados. Sin embargo, esta interacción entre las entidades gubernamentales y los contribuyentes no está exenta de desafíos y conflictos. En especial, la relación se vuelve tensa en lo que respecta a la carga de la prueba y a los derechos de los contribuyentes durante los procesos de fiscalización tributaria.

Este trabajo se propone explorar de manera exhaustiva la intrincada relación entre la carga de la prueba y los derechos de los contribuyentes en el marco de la legislación tributaria. Para comprender plenamente cómo estos dos elementos interactúan y se influyen mutuamente, es esencial analizar situaciones problemáticas que han surgido. Casos notables han resaltado las complejidades que enfrentan los contribuyentes al intentar demostrar su cumplimiento tributario, mientras que la Administración se esfuerza por reunir pruebas suficientes para sustentar su demanda. Estas disputas a menudo giran en torno a la interpretación de la legislación tributaria, la autenticidad de documentos y registros contables, y la confiabilidad de las pruebas presentadas por ambas partes.

Resulta relevante señalar que estudios y datos estadísticos han arrojado luz sobre esta problemática. Informes internacionales han revelado una asimetría en la distribución de la carga de la prueba en varios países, lo que pone un peso desigual sobre los contribuyentes y complica su capacidad para defender sus derechos durante las fiscalizaciones tributarias.

El equilibrio entre la carga de la prueba y los derechos del contribuyente en el contexto de las fiscalizaciones tributarias constituye un tema de intensa controversia a nivel global. Mientras

se buscan soluciones para abordar estos desafíos, es imperativo considerar múltiples perspectivas y propuestas en discusión para fortalecer la equidad y la eficiencia en el ámbito tributario.

Este estudio se propone examinar minuciosamente la interacción entre la carga de la prueba y los derechos del contribuyente. A través de un análisis profundo de casos llevado a instancias del Tribunal Fiscal, y se pretende comprender cómo los derechos del contribuyente influyen en la asignación de la carga de la prueba y, a su vez, cómo esta asignación puede influir en la protección de los derechos del contribuyente.

Es por ello que estudio investigativo abarcó los siguientes capítulos, los cuales se detallan a continuación:

Comenzamos el proceso de elaboración de la tesis con el Capítulo I, el cual abarca la exposición de la realidad problemática, la definición de los problemas a abordar, los objetivos, la justificación e importancia, así como las limitaciones de la investigación.

En el Capítulo II, se va a presentar el marco epistemológico, los antecedentes del estudio a nivel tanto a nivel internacional como nacional, los fundamentos en que se sustentan los fundamentos teóricos vinculados a las categorías de la investigación, así como la definición de las categorías de análisis.

En el Capítulo III, se plantean los supuestos de hipótesis, los sistemas y categorías de análisis, así como también la matriz de consistencia.

En el Capítulo IV, se procede a explorar y detallar la metodología de investigación que se aplica. Se abarcan aspectos relacionados con los materiales y métodos empleados, se discute el enfoque de investigación seleccionado y se especifica tanto el tipo como el diseño de investigación utilizados. Además, se aborda el juicio de expertos que respalda la credibilidad de este estudio. Se

describen los sujetos de estudio que forman parte de la investigación, se detallan los procedimientos llevados a cabo y se exponen las técnicas e instrumentos utilizados para recolectar información relevante. Por último, se explora el proceso de análisis de datos realizado en el marco de este estudio.

En el capítulo V, se expondrán los resultados obtenidos como producto de la investigación. Se presentará un análisis detallado de los datos recopilados y se destacarán las principales conclusiones que emergen de ellos.

En el capítulo VI, se llevará a cabo una discusión exhaustiva de los resultados presentados previamente. Se analizarán e interpretarán los hallazgos en relación con los objetivos de la investigación y se establecerán conexiones con las teorías y conceptos previamente discutidos en la revisión de la literatura.

Finalmente, se presentarán las conclusiones y las recomendaciones derivadas de la investigación realizada, las referencias bibliográficas y los anexos.

I. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1. Descripción de la realidad problemática

Se ha generado una amplia controversia y debate a nivel internacional en relación a la carga de la prueba y los derechos del contribuyente en el contexto de las fiscalizaciones tributarias. Este tema es objeto de profundos análisis debido a su complejidad y a las implicaciones que tiene en el ámbito tributario.

La importancia de este aspecto se destaca cuando en cumplimiento con su facultad fiscalizadora, la Administración Tributaria[1], inicia el proceso de fiscalización a los contribuyentes para verificar que cumplan con sus obligaciones tributarias. Estos últimos tienen la obligación de presentar la información solicitada por la autoridad tributaria. El resultado de dicho e este proceso puede conducir a la identificación de incumplimientos en las responsabilidades tributarias. Por lo consiguiente, siendo este proceso en el cuál la Administración Tributaria determina la existencia o no de obligaciones tributarias pendientes, es fundamental determinar a quién corresponde la carga de la prueba en esta etapa, para que exista un procedimiento justo y se garantice el cumplimiento de los derechos del contribuyente. Es aquí donde surgen conflictos entre la Administración Tributaria y el contribuyente, especialmente cuando este último presenta dificultades en demostrar el cumplimiento de sus operaciones.

Los profesionales en materia fiscal tienen opiniones divergentes sobre la carga de la prueba. Algunos sostienen que la carga de la prueba debe recaer principalmente sobre el contribuyente, ya que es quien las realiza. Otros argumentan que la carga de la prueba debería recaer principalmente en la Administración Tributaria, debido a que tiene más recursos y

[1] Administración Tributaria, es la entidad encargada de administrar y gestionar el sistema tributario de un país.

capacidades para realizar investigaciones más exhaustivas. Por otro lado, otros expertos sugieren que la carga de la prueba debe ser compartida entre la Administración Tributaria y el contribuyente, ya que ambas partes tienen acceso a información relevante.

Organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)[2], también han abordado esta cuestión en busca de asegurar una distribución justa de la carga de la prueba, y al mismo tiempo proteger los derechos del contribuyente.

En países como Costa Rica se sostiene que, en materia tributaria, es responsabilidad del contribuyente demostrar la fehaciencia de sus operaciones, con el fin de evitar posibles sanciones, puesto que en estos casos no aplica la presunción de inocencia. Además. indica explícitamente que la Administración Tributaria no está en la obligación de probar el flagrante delito, al afirmar que la demostración de la veracidad de los hechos es obligación del administrado (Bolaños. 2022).

En el año 2020, Chile incorpora a su Código Tributario una norma explícita que indica que en el proceso de reclamación también es responsabilidad de la Autoridad Tributaria demostrar la veracidad del hecho en cuestión, a pesar de que era sobreentendido de acuerdo al Principio de Igualdad de partes. (Alegría, 2021)

La divergencia entre países en torno a la carga de prueba en fiscalizaciones tributarias es evidente en los párrafos anteriores. Algunos atribuyen la carga de la prueba al contribuyente, sin importar la situación en que este se encuentre, atribuyendo en algunos casos una carga desproporcionada, dificultando su capacidad para ejercer su derecho de defensa.

[2] La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) es una entidad global que impulsa estrategias gubernamentales orientadas a mejorar el bienestar económico y social de la población a nivel mundial

En la legislación tributaria peruana, no está establecida ninguna directriz específica en el Código Tributario[3] que determine claramente quién tiene la carga probatoria durante los procedimientos de fiscalización realizados por la SUNAT (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria[4]). Tampoco se ha establecido en qué momento se considera que una de las dos partes ha cumplido con dicha carga y, por lo tanto, esta pasa a recaer a la otra parte involucrada, en el caso de ser aplicable.

Estos conflictos han alcanzado instancias del Tribunal Fiscal[5], el cual se ha pronunciado en un intento de aclarar la carga de la prueba y su asignación. Además, busca establecer lineamientos para determinar cuándo se ha cumplido con la carga probatoria en estas situaciones, asegurando el cumplimiento de los derechos de los contribuyentes.

Es fundamental exponer de manera concisa los criterios y lineamientos establecidos por el Tribunal Fiscal, a través Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF)[6], en relación a la asignación de la carga de prueba durante el proceso de fiscalización. Como se ha señalado previamente, en el Perú no existe una legislación que regule de manera precisa sobre este tema, es por ello que, ante esta falta de legislación, las Resoluciones adquieren una relevancia significativa, estas deben proporcionar interpretaciones claras y uniformes en la aplicación de las leyes tributarias, que garanticen un trato justo y un equilibrio adecuado entre los intereses fiscales y los derechos fundamentales del contribuyente.

---

[3] Código Tributario Peruano, es una normativa legal que establece los principios, normas y procedimientos relacionados con la aplicación y administración de los impuestos.

[4] Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), es la entidad encargada de la administración y control de impuestos y aduanas en el Perú.

[5] Tribunal Fiscal, es un órgano autónomo encargado de resolver disputas entre los contribuyentes y la administración tributaria, garantizando los derechos y la seguridad jurídica en asuntos tributarios.

[6] RTF (Resolución del Tribunal Fiscal), resuelve los Recursos de Apelación y pone fin a la vía administrativa en Procesos Contenciosos Tributarios.

1.2. Definición del problema

1.2.1. Problema general

- ¿Cómo afecta la carga de la prueba a los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022?

1.2.2. Problemas Secundarios

- ¿Cómo afecta la carga de la prueba dinámica a los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022?
- ¿Cómo afecta la carga de la prueba diabólica a los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022?

1.3. Formulación objetivos

1.3.1. Objetivo General

- Examinar cómo afecta la carga de la prueba a los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022.

1.3.2. Objetivos Específicos

- Analizar cómo afecta la carga de la prueba dinámica a los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022.
- Analizar cómo afecta la carga de la prueba diabólica a los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022.

1.4. Justificación e Importancia de la investigación

1.4.1. Justificación teórica

En el presente trabajo de investigación, el objetivo es analizar la controversia relacionada con la asignación de la carga de la prueba, con el propósito de garantizar un proceso de fiscalización que sea justo y equitativo, tanto para los contribuyentes como para la Administración Tributaria. La investigación tiene como finalidad profundizar en los detalles sobre el riesgo que implica una distribución errónea de la carga de la prueba. Esta situación podría resultar en una carga excesiva de la prueba para el contribuyente, lo que a su vez podría tener implicaciones económicas y personales significativas.

1.4.2. Justificación social

La investigación es de interés para los contribuyentes, administración tributaria, profesionales y demás interesados. Su objetivo es contribuir al conocimiento, y además busca identificar las brechas existentes entre la legislación y la práctica de la realidad. Asimismo, compara cómo han asignado la carga probatoria en procedimiento de fiscalización diversos países y cómo han influido en los derechos del contribuyente. En el desarrollo del trabajo de investigación se mostrará cómo algunos países han asignado la carga de la prueba en su legislación y cómo puede servir de base para la legislación peruana.

1.5. Limitaciones de la investigación

La investigación actual enfrentó restricciones en términos de un período de tiempo reducido, dado que su desarrollo se completó en un lapso de tres meses. Esta limitación temporal

influyó en la profundidad con la que se pudo abordar ciertos aspectos y en la extensión de la muestra de datos analizada. Además, se requirió recursos económicos, puesto que llevó a la necesidad de realizar una inversión para llevar a cabo este trabajo, como acceso a bases de datos y adquisición de literatura especializada.

También, se encontraron desafíos debido a la cantidad de documentos a considerar, lo que se vio agravado por la limitación temporal para llevar a cabo el proceso.

II. REVISIÓN DE LITERATURA

2.1. Marco Epistemológico

La investigación sobre "La carga de la prueba y los derechos del contribuyente" se enmarca en un contexto epistemológico que abarca tanto las dimensiones teóricas del conocimiento tributarias como las implicaciones filosóficas subyacentes en la interacción entre estos dos conceptos fundamentales. En esta sección, se exploran las teorías y perspectivas epistemológicas y filosóficas que fundamentan la comprensión de la asignación de la carga de la prueba y la protección de los derechos del contribuyente en el ámbito tributario.

La carga de la prueba implica la responsabilidad de presentar evidencia para respaldar afirmaciones. En paralelo, los derechos del contribuyente buscan garantizar un trato justo y equitativo en el proceso de fiscalización tributaria. Ambos elementos tienen implicaciones epistemológicas y filosóficas significativas, ya que se relacionan con la obtención de conocimiento verificable, la justicia distributiva y la protección de derechos individuales.

En este marco, se exploran las siguientes dimensiones epistemológicas y filosóficas:

- Perspectiva de la verdad y el conocimiento: Analiza cómo se establece la validez de las afirmaciones y cómo se adquiere conocimiento confiable en casos relacionados con obligaciones tributarias. Estas teorías influyen en cómo se evalúan las pruebas presentadas por las partes involucradas en disputas tributarias y en cómo se determina la verdad en procesos judiciales y administrativos relacionados con impuestos.

- Fundamentos filosóficos de los derechos del contribuyente: Se examinan las teorías éticas y filosóficas que sustentan la protección de los derechos de los contribuyentes en el contexto legal y tributario. Las teorías de derechos humanos, contractuales y de justicia social son consideradas en relación con la definición y protección de los derechos del contribuyente.
- Perspectivas sobre equidad y justicia: Son teorías filosóficas y éticas que abordan la equidad y la justicia en la distribución de responsabilidades y derechos. La carga de la prueba y los derechos del contribuyente se exploran en el marco de enfoques que buscan evitar desigualdades injustas y promover la igualdad de trato, en procesos de fiscalización y disputas tributarias.
- Filosofía del derecho tributario: Se refiere a la exploración de los fundamentos éticos, políticos y filosóficos que subyacen en la legislación y la teoría tributaria. En este contexto, se analizan cuestiones como la justificación moral de la imposición tributaria, la equidad en la distribución de cargas tributarias y los límites éticos de la autoridad estatal para recaudar impuestos. Estas consideraciones filosóficas influyen en cómo se establece la relación entre la carga de la prueba y los derechos del contribuyente, ya que afectan la forma en que se balancean los intereses de la recaudación fiscal con la protección de los derechos individuales y colectivos en el ámbito tributario.

2.1. Antecedentes del estudio

En el presente estudio, se han considerado diversas tesis y trabajos de investigación que abordan las dos variables principales relacionadas con la problemática investigada. Es importante destacar que no se han realizado investigaciones que involucren ambas variables simultáneamente, pero se ha encontrado información relevante sobre ellas.

2.1.1. Antecedentes Internacionales

Tesis y Trabajos de investigación

Blum (2011) publicó su tesis para obtener el título de abogado de los tribunales y juzgados, "*LA PRUEBA EN EL PROCESO TRIBUTARIO; Análisis crítico de la valoración y carga de la prueba en el proceso tributario ecuatoriano; Estudio Comparativo y Jurisprudencial*" Universidad del Pacifico. Guayaquil - Ecuador. Su objetivo es estudiar la importancia de la prueba en los procesos tributarios y analizar si existe un ámbito en que los derechos y obligaciones del contribuyente entran en conflicto. Concluye que, en lo que respecta a la carga de la prueba la legislación es muy escasa, teniendo solo al Art 258° del Código Tributario Ecuatorianos el cual menciona que el contribuyente tiene la obligación de probar los hechos positivos, y también los hechos negativos en la medida que se pueda demostrar mediante hechos positivos. El enfoque de esta tesis se basa en llevar a cabo una revisión documentaria y legislativa.

En mi opinión, esta tesis internacional es muy importante para el presente trabajo de investigación, ya que se enfoca en una de las categorías de mi tesis, que es "carga de la prueba" en el contexto del procedimiento tributario en la normativa tributaria de Ecuador. Se puede resaltar que, en la normativa de dicho país, incluye que los hechos legalmente

resumidos no son ni pueden ser objeto de prueba, su uso excesivo puede distorsionar el equilibrio y la justicia en la relación con los contribuyentes.

Serrat (2017) publicó su tesis de doctorado, *"Los derechos y garantías de los contribuyentes en la era digital: transparencia e intercambio de la información tributaria"* Universidad de Barcelona. Barcelona – España. El objetivo principal de su tesis es determinar si las nuevas políticas de intercambio de información implementadas pueden afectar los derechos de los contribuyentes. Afirma que, en el caso de España, los contribuyentes tienen diversos derechos, de los que menciona: el derecho de la buena administración y el procedimiento justo que tiene el contribuyente. Respecto al derecho de la buena administración, indica que la Administración debe cumplir con las obligaciones y garantías que velan por la protección del administrado y que preservar sus derechos, sin necesidad de recurrir a la justicia para su cumplimiento. Concluye en que, puede existir una afectación a los derechos del contribuyente en la medida en que la Administración tenga un totalismo de información y no haya una correcta protección de datos. La metodología utilizada en esta tesis doctoral es multidisciplinar.

Desde mi punto de vista, esta tesis de doctorado es crucial para este trabajo, ya que explora los "derechos del contribuyente" en el actual contexto de la globalización actual, donde las transformaciones tecnológicas impactan directamente en los contribuyentes.

Miranda (2016) publicó su tesis de maestría, *"Estudio comparativo de los derechos de los contribuyentes, en las administraciones tributarias de España, Argentina, México y Ecuador"* Universidad Andina Simón Bolívar Sede Ecuador. En la cual tiene por objetivo realizar una comparativa en torno a los derechos de los contribuyentes entre países.

Para el caso de Argentina, indica que este país tiene como base la igualdad, es por ello que es fundamental para la base del impuesto y obligaciones públicas. Esto conlleva a que todo beneficio a favor del fisco debe tener un respaldo legal o constitucional, así como las facultades discrecionales que se otorguen en materia administrativa para la verificación y fiscalización deben tener como límite los derechos del contribuyente y el equilibrio entre fisco-contribuyente.

En el caso de México, no contaba con una ley o reglamento sobre los derechos del contribuyente hasta el 2005, es en este año que incorpora un único capítulo que aborda únicamente los deberes y derechos de los contribuyentes frente a la Administración, mas no contempla los derechos y obligaciones del sujeto pasivo. Esto genera un vacío en cuanto al propósito del capítulo.

También afirma que, en el caso de Ecuador, no hay regulación legal referente a los derechos de los contribuyentes, a pesar de ser una parte muy importante en la economía del país. (p. 36-38)

El autor ha utilizado una metodología de análisis comparativos, ya que ha examinar y contrastar las leyes, regulaciones y prácticas legales de diferentes jurisdicciones para identificar similitudes, diferencias, tendencias y patrones. Esta tesis es importante ya que se hace un análisis proporcionado y resalta las diferencias en la consideración de los derechos de los contribuyentes en Argentina, México y Ecuador. Estas comparaciones subrayan la necesidad de enfoques equitativos y claros en la legislación tributaria para garantizar un equilibrio adecuado entre las obligaciones fiscales y los derechos individuales, esencial para un sistema tributario justo y eficiente.

Artículos de investigación y libros

Garrido (2020) publicó el artículo *"El TS delimita la carga de la prueba en la relación tributaria"* Revista Buen Gobierno, El Economista España. Donde su objetivo es cuestionar que en el art 105° de la Ley General Tributaria se establecen las pautas para la distribución de la carga de prueba, distribuyendo entre el contribuyente y la Administración Tributaria, sin embargo, en la práctica existen casos sentenciados por Tribunal Supremos que exceptúan de tal norma. En la cual concluye que en estos casos pueden ser cuando una de las dos partes tiene mayor facilidad de demostrar pruebas sobre el hecho en disputa.

Alegría (2021) Publicó su artículo de investigación academia, "*Carga de la prueba en el juicio tributario".* Revista De Estudios Tributarios. Chile. En donde afirma que se ha incorporado una normativa recientemente que indica la repartición de la carga de prueba, en el proceso de fiscalización tributaria, dicha carga recae sobre el contribuyente, este tiene la responsabilidad de demostrar la veracidad de los hechos, esto está contemplado en el Art 258° del Código de Comercio. En este articulo tiene como objetivo cuestionar las motivaciones que tienen los tribunales superiores de justicia al afirmar que solo el reclamante debe demostrar sus afirmaciones.

Ibañez (2023) en su blog *Amicus Curiae* publicó el artículo *"La carga de la prueba del abuso que impide acogerse a la exención en el IRNR corresponde a la Administración Tributaria. STS"*. España. En la reciente publicación señala que, la Sala III del Tribunal Supremo español ha determinado que la Administración tributaria deberá asumir la carga de la prueba y se verá requerida a demostrar la cláusula antiabuso, es decir que el contribuyente carece de motivos válidos para solicitar la exención de dividendos en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Larrain (2018) Publicó su trabajo de investigación, *"Algunas consideraciones en torno al Artículo 132 del Código Tributario y la igualdad y defensa de las partes en el proceso"*. Revista De Estudios Tributarios. Chile. Donde su objetivo radica en analizar las diferencias en la comprensión de las normas en lo que respecta a la extensión de la evidencia presentada, en el supuesto caso de que sea la Administración Tributaria Chilena la que cuestione la veracidad de la información presentada por el contribuyente. La Corte Suprema Chilena afirma que la carga probatoria ya sea en la fase de fiscalización como en la de reclamo le corresponde al contribuyente. Sin embargo, el autor concluye que esta interpretación en este caso sería una exclusión al Art. 1698 del Código Civil Chileno, el cual garantiza el principio de igualdad procesal, indicando que le corresponde probar si existe obligaciones o no a la parte que cuestiona. Afirma, que se cuestiona aún más en la medida en que el contribuyente no tenga los medios, ni posibilidades para asumir la carga de prueba.

2.1.2. Antecedente Nacionales

Tesis y Trabajos de investigación

Tunque y Reyes (2017) en su investigación para obtener el grado de maestro en Tributación y Política Fiscal, *"La carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización: necesidad de su regulación".* Universidad de Lima. Lima – Perú. Donde el objetivo es analizar la problemática de la carga de prueba en los procedimientos de Fiscalización Tributaria, afirman que existen dos principios para determinar la carga de la prueba: el primero es el Principio de Autodeterminación, en el cual la carga de prueba corresponde en primera instancia al contribuyente, este tiene la responsabilidad de probar la información consignada en su declaración jurada que fue presentada, esto significa la responsabilidad

que ha decidido asumir de manera voluntaria Asimismo, concluye que este principio no aplica en situaciones en las cuales el contribuyente le resulte imposible cumplir con la carga de prueba, en este caso la carga se traslada al sujeto que esté en mejores condiciones de cumplir dicha carga. Con respecto al principio dispositivo señala que: se establece que la responsabilidad de la carga de prueba recae en el sujeto que alega un hecho. En el caso que la Administración sea quien afirma que las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente no son veraces, será está última quien tenga que asumir la carga de prueba para respaldar su afirmación. Por su parte, el contribuyente tiene el deber de colaborar, presentando la documentación requerida con la finalidad de determinar de manera precisa la obligación tributaria correspondiente.

Por otra parte, Bustinza (2019) en su trabajo de investigación para obtener el grado de magister, *"Luces y sombras en la fiscalización de operaciones no reales: ¿sobre quién recae la carga de la prueba? Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal"*. Pontificia Universidad Católica del Perú Lima – Perú. Donde su objetivo es establecer en quien recae la carga de la en operaciones calificadas como no reales. Argumenta que se deben realizar con la teoría de la carga dinámicas, es decir la responsabilidad recae tanto en el contribuyente, así como en la Administración Tributaria, en particular en el que esté en mejores condiciones de asumir dicha carga. Esta teoría guarda conexión con las medidas adicionales, tales como los cruzamientos de datos, llevadas a cabo por la Autoridad Tributaria.

Aguilar (2016) en su investigación para obtener el grado de maestro en Tributación y Política Fiscal, *"La carga de la prueba en la configuración de las operaciones no reales establecidas en el Artículo 44° de la Ley del IGV".* Universidad de Lima. Lima – Perú. En

su investigación concluye que, la carga de la prueba se rige bajo el principio de oficio, de acuerdo a esta premisa, las autoridades, en este caso la Administración tributaria, tiene la responsabilidad de supervisar y promover el proceso de fiscalización, así como realizar acciones para aclarar y resolver las cuestiones pertinentes. Pero, también en ocasiones, se presentan situaciones en las que la evidencia o prueba de asuntos es complicada obtenerla, es posible recurrir al concepto de "carga probatoria dinámica", esta implica que ambas partes involucradas en el proceso comparten la responsabilidad de aportar pruebas o evidencias, sobre todo el que tenga las mejores condiciones para probar un hecho en controversia.

Salazar (2017) en su tesis para optar el grado de doctor en derecho, *"El garantismo tributario y los derechos del contribuyente en el Ordenamiento Constitucional Peruano"*. Universidad privada Antenor Orrego Trujillo – Perú. Concluye que en la actualidad el concepto de derechos sociales, ya no solo involucra las obligaciones que tiene el Estado, si no toda la sociedad en su totalidad, es por esta razón que se les ha empezado a denominar como deberes de solidaridad. En una comunidad justa y demócrata, la responsabilidad de brindar asistencia a los menos favorecidos debe ser asumida individualmente. Es por ello que las sanciones como, por ejemplo, la de omisión de pago de impuesto toman sentido, puesto que a través este pago de impuesto se garantiza una mayor recaudación y con ellos mayor presupuesto para el bien común.

Rodriguez y Zavaleta (2021), en su trabajo de tesis para obtener el título profesional de abogado, *"La recaudación de intereses generados por multas tributarias y su afectación en los derechos de los contribuyentes peruanos, 2015-2020*". Universidad Privada del Norte. Trujillo – Perú. Concluyen que, los derechos de los contribuyentes se pueden ver

vulnerados por los intereses por multas tributarias, debido a que afecta a su economía y su patrimonio puede verse afectado significativamente. Afirman, además que, en casos como estos, ya no solo debería ir al Tribunal Fiscal, si no evaluar la posibilidad de interponer una acción de amparo basada en la situación de vulnerabilidad.

Flores y Muñoz (2019) en su tesis para obtener el grado de maestro en tributación, *"Facultades discrecionales de la Administración Tributaria y Derechos Fundamentales de los contribuyentes de la MYPES del departamento de Lima 2016-2017*". Universidad Nacional del Callao. Callao – Perú. Donde su objetivo consiste en establecer la pérdida económica ocasionada por las facultades discrecionales de la Autoridad Tributaria, a través de la metodología de investigación descriptivo, correlacional explicativo. Concluyen que los derechos del contribuyente se ven afectados por la facultad discrecional de la Administración Tributaria, debido a una interpretación equivocada y a una indebida utilización, debido a la falta de precedentes judiciales y marcos legales, así como la ausencia de normativas que regulen la facultad discrecional.

Tolentino (2021) en su tesis para obtener el título de abogada, *"La facultad de reexamen: un agravio a la situación jurídica de los contribuyentes y a los Principios del Derecho*". Universidad San Ignacio de Loyola. Lima – Perú. El objetivo de esta tesis fue: determinar si es apropiado proponer la incorporación de condiciones para la facultad de reexamen contemplada en el Art 127° del Código Tributario, este trabajo lo realiza a través de un enfoque cualitativo. Su conclusión es fue que, se debe cuestionar la facultad de reexamen que tiene la Administración Tributaria, ya que tiene la capacidad de aumentar la carga impositiva, cuando el contribuyente interpone el recurso de impugnación, con el objetivo de reducir la deuda fiscal determinada al final del proceso de fiscalización. En esta

etapa el administrado al ejercer su derecho de defensa se encuentra en desventaja, ya que su situación inicial se ve perjudicada y esto conduce a una violación del Principio de No Retroceso, del Principio de Seguridad Jurídica y del derecho constitucional al Debido Proceso

Artículos de investigación y libros

Moreno (2020), en su libro *"Consideraciones generales sobre la carga de la prueba en el proceso civil"*. Perú. Concluye que, en el Perú debido a que no existe una teoría de carga de prueba en la legislación tributaria, se ha asumido la necesidad de utilizar la teoría de la carga de la prueba establecida en el Código Procesal Civil. No obstante, se reconoce que esta aplicación presenta una distorsión teórica significativa, y se basa en:

Este principio se basa en un enfoque dispositivo, donde las pruebas presentadas por las partes durante el proceso son aquellas que se encuentran en el expediente y sobre las cuales el juez o resolutor emitirá su pronunciamiento. En este contexto, el juez o resolutor no lleva a cabo ninguna actividad de recolección de pruebas.

En el ámbito del Derecho Administrativo, el instructor o resolutor desempeña un papel activo en la actividad probatoria debido al principio de oficio, que se encuentra en el art 162° de la Ley de Procedimiento Administrativo General. Esto implica que el resolutor tiene la responsabilidad de impulsar la obtención y recopilación de pruebas para el proceso. Es decir, nos asemejamos más al proceso administrativo.

Así es, cuando partimos de premisas que parten de argumentos erróneos, es probable que las conclusiones también lo sean. (p.58)

Donayre (2017) en su aporte en la publicación del libro "*Comentarios a las modificaciones de los Procedimientos Tributarios y Aduaneros: hacia una relación de equidad"* en el capítulo "*La carga de la prueba en los procedimientos administrativos tributarios: ¿Quién asume el mayor riesgo de no probar? Derechos y garantías del contribuyente en sede administrativa y judicial*. Lima – Perú. Donde se llega a la conclusión de que, ya que en el Perú no se cuenta con una normativa tributaria que establezca cómo se asigna la responsabilidad de demostrar en los procedimientos tributarios, es apropiado que se siga el principio de iniciativa oficial, en consonancia con los fundamentos de buscar la verdad sustantiva, presumir la veracidad y mantener una conducta procesal adecuada, mediante la aplicación de la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG), en conformidad con la Norma IX del Título Preliminar del Texto Único Ordenado del Código Tributario y el punto 2 del art II del Título Preliminar de la LPAG

2.2. Marco Teórico – referencial

2.2.1. Carga de la prueba

- Carga de la prueba

Pacchi (2008), afirma que la carga de la prueba en procesos de fiscalización tributaria es de responsabilidad de quién afirma los hechos en la etapa de apelación o reclamo, en este caso es interesado en refutar las afirmaciones de la Administración es el contribuyente, por lo que él debería presentar pruebas que sean a su favor. Agrega que la carga de la prueba también se rige por la Ley del Procedimiento Administrativo General y por lo tanto en cumplimiento

con el art 162° de la mencionada ley, la Administración Tributaria también debería presentar pruebas con el fin de esclarecer el hecho en cuestión.

Donayre (2015) define a la carga de la prueba como la responsabilidad que recae sobre cada una de las partes en proporcionar suficiente material probatorio o evidencia con el fin de dar certeza al juez o al tribunal sobre la veracidad de hechos en disputa. Resalta, además, que la carga probatoria no es una obligación o un deber de las partes y que su importancia es significativa cuando hay una carencia de pruebas. (p.102)

Picón (2012) argumenta que la carga de la prueba no se trata simplemente de asignar la responsabilidad de probar a las partes involucradas en el proceso legal, sino más bien del riesgo que una parte asume si no logra presentar pruebas suficientes. En otras palabras, la carga de la prueba se refiere al riesgo que una parte enfrenta al no poder respaldar adecuadamente sus afirmaciones.

Se puede deducir de lo argumentado por el autor que, si una parte no logra cumplir con su carga de la prueba, esto puede tener repercusiones desfavorables para su caso. Por ejemplo, en un juicio penal, si el acusador no puede presentar pruebas sólidas que demuestren la culpabilidad del acusado más allá de una duda razonable, el acusado puede ser absuelto. Del mismo modo, en un litigio civil, si el demandante no puede respaldar sus reclamaciones con pruebas suficientes, es probable que su demanda sea rechazada.

La carga de la prueba en el proceso contencioso-administrativo

Texto Único Ordenado de la Ley N° 27584, Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo Perú (2019)

Art 32°. - Carga de la prueba

A menos que exista una norma legal distinta, la responsabilidad de demostrar los hechos que respaldan su demanda recae en quien los afirma. No obstante, en situaciones en las que la acción administrativa impugnada establece sanciones o correcciones, o cuando debido a su función o experiencia la entidad administrativa tiene mejores medios para demostrar los hechos, la carga de la prueba recae en dicha entidad.

En el citado artículo, se establece como regla fundamental que la parte que realiza una afirmación sobre un hecho, tiene la responsabilidad de demostrar sus afirmaciones a través de pruebas, es decir, la carga de la prueba recae en quien afirma los hechos. Sin embargo, también indica que existe una excepción en dos situaciones específicas: los actos conlleven una imposición de sanciones o la aplicación de medidas correctivas, y los casos en los que la entidad involucrada se encuentra en una posición más favorable para presentar pruebas. En estos casos la carga probatoria corresponde a la Administración ya que es aquel que esté en una posición más favorable para probar un hecho.

Cuando hablamos de que alguien tiene una mejor posición para probar un hecho, nos referimos a lo que se conoce como la carga de la prueba dinámica.

De acuerdo a la distribución de la prueba, pueden ser:

1. Carga de prueba dinámica, implica que a medida que se desarrolla el procedimiento, la carga de prueba se desplaza entre las partes (Administración y contribuyente). Cuando una de las partes presenta pruebas suficientes, la carga de

la prueba se traslada a la otra parte para que pueda participar en el debate o aceptar las pruebas.

Peyrano citado por Ledesma (2008) reconoce la aplicación de la "carga dinámica de la prueba" (también denominada "carga de la prueba compartida"):

> La teoría de las cargas probatorias dinámicas ha abandonado la perspectiva convencional y distribuye las responsabilidades probatorias de acuerdo con la parte que esté en una posición más favorable para proporcionarlas. Esta teoría se basa en varios principios, incluido el deber de colaboración y el principio de solidaridad del demandado, con el propósito de alcanzar la verdad real. (p.197)

2. Carga de prueba diabólica, también se le conoce como carga probatoria imposible, se da cuando una de las partes exige a la otra probar un hecho que es imposible demostrar. En el ámbito tributario y en general es un tipo de carga injusta y desproporcionada.

   La doctrina legal admite la existencia de restricciones en el ámbito de la presentación de pruebas, y reconoce lo que comúnmente se denomina como "prueba diabólica". Esta noción no implica la demostración de un hecho que carece de existencia, sino más bien la prueba de algo que reviste dificultades para ser verificado. A modo de ilustración, cabe mencionar el caso específico de la Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N° 06135-2006-PA/TC-Ica, que encuentra sus raíces en un proceso sancionatorio.

   En este caso, lo analiza Arbúlu Martinez, V. (2015)

> En el marco de un proceso sancionatorio ejecutado por Indecopi, surge la necesidad de que la parte denunciada demuestre que la parte denunciante carece del respaldo documental para el derecho que representa. No obstante, según el principio legal o procesal, la carga de la prueba recae sobre quien alega un hecho. Si la entidad denunciante afirma tener la representación de ciertas obras, es sencillo que presente la documentación correspondiente. En contraste, exigir que la parte denunciada pruebe que la entidad denunciante carece de esa representación se torna excesivo y difícil de acreditar. Esto se encaja en la denominada "prueba diabólica", ya que solicita al denunciado demostrar algo de compleja comprobación, no porque sea inexistente, sino debido a la dificultad en obtenerlo.[7](p.38)

La carga de la prueba en el procedimiento contencioso-tributario

El procedimiento contencioso tributario es una vía legal mediante la cual los contribuyentes pueden cuestionar o impugnar las decisiones adoptadas por la administración tributaria, en relación con sus obligaciones tributarias. En esta instancia permite que los contribuyentes ejerzan su derecho de defensa frente a posibles errores, interpretaciones equivocadas o discrepancias en la aplicación de la legislación tributaria por parte de la Administración. Cabe señalar que el procedimiento contencioso tributario es parte del proceso contencioso-administrativo, el cual es un marco legal más amplio

[7] Arbúlu Martínez, V. (2015). Derecho procesal penal, un enfoque doctrinario y jurisprudencial (p. 38). Editorial Gaceta Jurídica. Lima, Perú.

empleado para resolver disputas entre los ciudadanos y la administración pública en su conjunto.

En este sentido, el proceso contencioso tributario se sustenta en las normas, reglas y conceptos generales del procedimiento contencioso-administrativo, mientras que incorpora aspectos y regulaciones específicas relacionadas con asuntos tributarios. Del mismo modo su propósito sigue siendo asegurar el derecho de defensa, verdad material y el debido proceso de los contribuyentes frente a las actuaciones de la autoridad tributaria.

El proceso contencioso tributario sigue habitualmente un conjunto de fases o etapas que abarcan la presentación de una demanda ante los tribunales competentes, la admisión y notificación de dicha demanda a la administración tributaria, la fase de aportación de pruebas para respaldar la posición del contribuyente y la evaluación de los argumentos presentados por la autoridad tributaria. Finalmente, culmina con la emisión de una sentencia que resuelve la controversia. Estas fases secuenciales aseguran un procedimiento justo y transparente en la resolución de las disputas tributarias.

El Código Tributario Peruano hace mención en sus artículos respecto a las etapas y medios probatorios del proceso contencioso-tributario:

Art 124º.- ETAPAS DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO-TRIBUTARIO

Las etapas del Procedimiento Contencioso-Tributario:

- La reclamación que se interpone ante la Administración Tributaria.
- La apelación que se interpone ante el Tribunal Fiscal.

> Art 125°. - MEDIOS PROBATORIOS
>
> En el ámbito tributario, los únicos elementos de prueba que pueden ser presentados en la etapa administrativa son la pericia, los documentos y la inspección del órgano encargado de dictar la resolución. Estos elementos serán evaluados por dicho órgano, en conjunto con las declaraciones recopiladas por la Autoridad Tributaria.

En el caso peruano, se observa una restricción en cuanto a los medios de prueba permitidos que el contribuyente puede presentar, ya sea ante la Administración Tributaria o el Tribunal Fiscal, según corresponda.

- Prueba

Aguilar (2016) menciona que la prueba consiste en la acción procesal que se realiza mediante el uso de medio probatorios, con el objetivo de persuadir a la Administración Tributaria sobre la veracidad o falsedad de las afirmaciones presentadas por ambas partes en relación a los asuntos en controversia. (p.4)

Bustinza (2019) señala que la prueba tiene por finalidad dar la certeza de la existencia o no de un hecho, en el ámbito tributario, le da la capacidad al auditor de confirmar o refutar un hecho que se pretende demostrar. (p.18)

Donayre (2015) señala que la prueba se puede considerar desde dos perspectivas: las partes involucradas y el juez. Desde el punto de vista de las partes, la prueba representa la actividad para poder demostrar la veracidad de un hecho. Por otro lado, desde la perspectiva del juez, la prueba tiene como objetivo convencer o llegar al convencimiento sobre un hecho en discrepancia. (p.201)

Garcia (2021) señala que, a través de la prueba, se verifica la veracidad de los hechos, lo cual permite su validez ante instancias no judiciales y personas que están relacionadas con el caso. Añade que, en procedimientos tributarios, el objetivo de la prueba de manera fehaciente la realización del hecho imponible y otros elementos fundamentales que componen la configuración del tributo, como son la base imponible y la base liquidable. (p.779)

Para Picón (2012) la prueba se refiere a todo medio con el que se puede verificar la veracidad de un hecho, es decir, se emplean diversos recursos para demostrar la existencia de un hecho. Los objetivos de una prueba son:

A. La búsqueda y establecimiento de la veracidad de los acontecimientos.
B. La forma en que ella se produce, es decir indagar en la manera en que ha ocurrido los hechos.
C. La valoración de la misma, implica determinar su relevancia y fiabilidad en el hecho.
D. El método de la toma de decisión, es decir proporcionar una base sólida para la toma de decisiones. (p. 253)

- Medio de prueba

Dentro del marco legal del Código Tributario en Perú, se establecen diversos artículos que abordan la cuestión del medio de prueba en el ámbito tributario, se incluyen una serie de artículos que establecen los lineamientos y procedimientos para la presentación y evaluación de pruebas en el ámbito tributario.

Art 75° - RESULTADOS DE LA FISCALIZACION O VERIFICACION

Presentada la documentación requeridos por la Administración, se finaliza la fiscalización tributaria. La Administración Tributaria emitirá la Resolución

correspondiente, ya sea de Determinación, Multa u Orden de Pago, si es necesario. Antes de emitir las resoluciones, la Autoridad Tributaria puede informar a los contribuyentes sus conclusiones, detallando las observaciones y posibles infracciones si corresponde, si considera necesario debido a la complejidad del caso.

Art 125° - MEDIOS PROBATORIOS

En la vía administrativa, los únicos medios de prueba admitidos son la pericia, documentos y la inspección realizada por el órgano encargado de dar resolución. El órgano competente para dictar la resolución considerará y analizará estos medios de prueba en conjunto con las declaraciones recopiladas por la Administración Tributaria El periodo disponible para presentar pruebas, si es pertinente hacerlo, abarca un lapso de 30 días laborables. Sin embargo, en situaciones relacionadas con cuestiones de precios de transferencia, el período se extiende a un total de 45 días hábiles.

Art 126° - PRUEBAS DE OFICIO

El órgano encargado de resolver tiene la facultad de ordenar, de oficio y en cualquier etapa del procedimiento, las pruebas que juzgue como indispensables, además de pedir los informes relevantes para alcanzar una comprensión más profunda de la materia a decidir.

Art 141° - MEDIOS PROBATORIOS EXTEMPORANEOS

El incumplimiento de presentar o exhibir una prueba solicitada por la Administración Tributaria durante la verificación o fiscalización no será admitido como medio probatorio, a menos que el deudor tributario demuestre que la omisión no estuvo bajo

su responsabilidad. También será válido si se demuestra el abono del monto cuestionado vinculado a las pruebas presentadas, ajustado hasta la fecha de la transacción, o si se facilita una garantía bancaria o financiera por dicho importe, actualizada hasta seis (6) o nueve (9) meses en situaciones de disputas vinculadas a resoluciones sobre costos entre entidades, a partir del momento en que se hizo la presentación del reclamo.

Art 148° - MEDIOS PROBATORIOS ADMISIBLES

El Tribunal Fiscal rechazará la documentación que el deudor tributario no haya presentado o mostrado previamente cuando se haya solicitado durante la fase inicial del proceso. No obstante, el Tribunal examinará las pruebas en las cuales el deudor demuestre que no es responsable de la omisión. Además, aceptará las pruebas si el deudor demuestra el pago del monto impugnado relacionado con las pruebas no presentadas, siempre que esté actualizado a la fecha correspondiente.

Respecto a este punto, medios probatorios extemporáneos, es importante hacer mención a la Sentencia de Casación N° 8363 – 2021 del 28 de marzo del 2023. Como se ha podido ver en los anteriores artículos, no se consideran las pruebas presentadas una vez finalizado el proceso de Fiscalización, excepto si se cancele la deuda especificada o se proporcionan garantías. La corte Suprema sostiene que la aplicación y concordancia del art 141° y el art 148° del Código Tributario transgrede el derecho del debido proceso que está estipulado inciso 3) del artículo 139 de la Constitución Política del Perú, el cual incluye el derecho a la prueba, además también señala que, en la aplicación del principio de la verdad material, la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal, deberían adoptar todas las

pruebas, incluso si estas no hayan sido presentadas por el contribuyente, así sean extemporáneas.

Esta sentencia deja un antecedente importante, ya que, en el proceso administrativo, cualquier prueba que se presente fuera del plazo establecido será desestimada y el contribuyente tendrá que acudir al Poder Judicial para que este tribunal aplique el enfoque de la Corte Suprema. La constitucionalidad de estos artículos no es tema central del presente trabajo de investigación, pero se recomienda que debería ser abordado a profundidad, ya que en el panorama de que la carga de la prueba en primera instancia recae sobre el contribuyente y las pruebas que respaldan su argumento pueden resultar desfavorables para él. En muchos casos, la presentación de pruebas puede complicarse debido a la dificultad de acceder a la documentación correspondiente a periodos anteriores. Esto requiere una inversión significativa de tiempo y esfuerzo, y no necesariamente se debe a una falta de colaboración por parte del contribuyente.

- Facultad discrecional

Es la facultad con la que cuenta la Administración Tributaria (SUNAT) de poder tomar decisiones en el ámbito tributario dentro del marco establecido por ley, respetados los derechos de los contribuyentes. Esta facultad está establecida en el Título Preliminar del Código Tributario (2007), en la Norma IV:

"En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley."[8]

Respecto a la discrecionalidad en las labores de fiscalización del auditor, Camus (2023), señala que, es cierto que el Código Tributario concede al auditor cierta margen de apreciación, lo que significa que se basa en su juicio. Sin embargo, es fundamental que esta prerrogativa discrecional debe tener ciertos limites, que son: aquellos establecidos por la Constitución, las normativas legales y las decisiones judiciales previas. Por lo tanto, resulta esencial que al desarrollar el proceso, se extraigan criterios ya definidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal, y que estos sean respetados rigurosamente. Estos criterios deben servir como el punto de referencia máximo, evitando cualquier exceso en su aplicación. De este modo, se garantiza una actuación transparente y ajustada a los límites establecidos.

Además, Camus (2023) señala que, en el contexto de que el contribuyente no cumpla con los requisitos solicitados por SUNAT, la Administración debe emitir una solicitud específica que especifique sus necesidades. Como resultado, el contribuyente tiene la responsabilidad de subsanar todo lo requerido. Es fundamental reconocer que durante una auditoría, el auditor está obligado a recolectar información inicialmente del sujeto obligado, que luego debe ser respaldada con verificaciones cruzadas tanto con terceros como con datos almacenados por la propia Administración Tributaria (posibles registros anteriores). Una vez completados estos pasos y no quedando otros medios disponibles, recien se puede emitir una Determinación de Deuda.

[8] Código Tributario - Título Preliminar. (2007). https://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/titulopr.htm

- Fiscalización Tributaria

Ruiz de Castilla (2008), la fiscalización o inspección llevada a cabo por la Administración Tributaria implica realizar examen y análisis en relación a la determinación de una obligación tributaria y al pago respectivo.

Para Zegarra (s/f) considera 3 conceptos de fiscalización tributaria:

1. El primero, lo asocia con la función fiscalizadora propia de la Administración Tributaria, como parte integral de sus funciones.
2. En el segundo caso, lo relaciona con la facultad de fiscalización, es decir como competencia general de la Administración.
3. El tercero, hace referencia al proceso de fiscalización, que se realiza en conforme a su función fiscalizadora. (p.7)

El procedimiento de fiscalización tributaria es efectuado por la SUNAT, dentro del cumplimiento de las atribuciones que le da el Código Tributario, con el fin de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Este procedimiento está a cargo del agente fiscalizador, inicia con la carta de presentación del agente y con el primer requerimiento. Este proceso finaliza con la notificación de la Resolución de Determinación, en donde se da la confirmación, la obligación pendiente o la devolución de impuestos.

- Principio de impulso de oficio

El punto 1.3 del art IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N° 27444), menciona la Administración tiene la obligación de ordenar la realización de las acciones que vea por conveniente y necesarias para esclarecer y resolver cuestiones para esclarecer actos y llegar a la verdad de los hechos. Es importante

mencionar que este principio se encuentra establecido en el art 176.2 de la LPAG el cual establece que la Administración debe “requerir informes técnicos de cualquier índole a su propio personal o a las entidades expertas adecuadas para ese propósito”.

- Procedimiento probatorio

  Márquez A. (2015) indica que la fase probatoria tiene 3 partes, las cuales son:

  1. Ofrecimiento de pruebas: en esta etapa, la Administración y el contribuyente ofrecen a un juez o juzgador los distintos medios probatorios que respaldan sus afirmaciones.
  2. Cuando se abre el proceso, se inicia la etapa de producción y recepción de pruebas, en este proceso se recolectan las pruebas de ambas partes.
  3. Esta es la fase de alegatos, en donde las partes tendrán la oportunidad de dar argumentos en torno a los sustentos presentados. Al finalizar se lleva el proceso de valoración, en el cual se evalúa el peso probatorio de cada prueba y se determina su efecto en la decisión final

2.2.2. Derechos del contribuyente

- Derechos del contribuyente

El art 92° el Código Tributario contiene los derechos generales que tienen los contribuyentes:

a) Recibir un trato respetuoso y considerado por parte del personal de la Administración Tributaria.

b) Reclamar la restitución de los pagos realizados de forma indebida o en exceso.

c) Realizar la sustitución o rectificación sus declaraciones juradas presentadas previamente

d) Presentar un reclamo, una apelación, una demanda contencioso-administrativa u otros medios impugnatorios disponibles.

e) Tener acceso a información actualizada sobre el estatus de los procedimientos en los en los que esté involucrado, además de estar informado sobre la identidad de las autoridades encargadas de dichos procesos.

f) Solicitar la ampliación de la resolución emitida por el Tribunal Fiscal, para tener un mayor alcance sobre lo resuelto.

g) Solicitar una exención de la imposición de intereses y sanciones en casos de incertidumbre justificada o cuando surge una divergencia en la interpretación de las regulaciones.

h) Interponer una queja a causa de la falta de resolución o retraso en los procedimientos tributarios, o por no acatar las regulaciones establecidas en el Código Tributario.

i) Realizar consulta a través de las entidades representativas y obtener la orientación adecuada en relación con las obligaciones tributarias.

j) Asegurar la privacidad de la información proporcionada a la Autoridad Tributaria para resguardar la privacidad y seguridad de la información.

k) Solicitar la obtención de copia de las declaraciones o comunicaciones presentadas a la Autoridad Tributaria.

l) No tener la obligación de proporcionar nuevamente documentos que hayan sido exhibidos y que se encuentran en posesión de la Administración Tributaria.

m) Tener acceso a asesoría legal específica cuando se le requiera comparecer entre la Administración, así como recibir la copia del acta respectiva después de finalizado el acto y solicitud verbal o escrita.

n) Requerir la posibilidad de aplazamiento y/o fraccionamiento de montos pendientes de impuestos.

o) Requerir la prescripción de la deuda tributaria a la Administración.

p) Beneficiarse de un servicio eficiente proporcionado por la Administración, junto con disponer de las facilidades necesarias para cumplir adecuadamente las obligaciones tributarias.

Adicional a ellos, en la Carta de Derechos del Contribuyente de la SUNAT, se encuentra los derechos de los contribuyentes procesos de fiscalización:

1. A ser informado por escrito, sobre el proceso de fiscalización, a que le indiquen el carácter de la fiscalización (parcial o definitiva) y que aspectos le van a fiscalizar.
2. El contribuyente también tiene derecho a pedir al inspector tributario su identidad oficial de la institución o en todo caso su documento de identidad.
3. Derecho a corroborar a través del Portal de la SUNAT, los datos del agente fiscalizador.
4. Informar si hubiera cambios o reemplazos del agente de fiscalizador
5. Solicitar ampliación de plazos para poder presentar la información requerida en la fiscalización

6. Comunicar las conclusiones al final del procedimiento de fiscalización, proporcionando detalles acerca de las observaciones y las posibles infracciones en el caso hubiera.
7. Presentar descargos por escrito sobre las observaciones en el proceso de fiscalización

8. Vencido el plazo de la fiscalización, no se requerirá información adicional a la que ya se haya pedido durante el proceso de auditoría.

En lo que respecta al procedimiento contencioso tributarios, el contribuyente también cuenta con los siguientes derechos:

1. Utilizar recursos de impugnación como el reclamo o apelación, establecidos en el código tributario
2. Corregir las omisiones que puedan presentarse cuando los recursos no cumplan con los requisitos para su aceptación, todo esto dentro del plazo establecido.
3. Presentar las pruebas en un plazo 30 días hábiles, empezando a contar desde de la fecha de presentación del recurso de apelación o reclamación.[9]
4. Retirar o renunciar a los recursos a los recursos en cualquier etapa del procedimiento

[9] Conforme al artículo 125° del Código Tributario, en el contexto de las resoluciones originadas por la aplicación de las normativas de precios de transferencia, se dispondrá de un período de cuarenta y cinco (45) días laborables para presentar y atender las pruebas. De igual forma, para las resoluciones que impongan sanciones como la confiscación de bienes, la retención temporal de vehículos y la clausura temporal de establecimientos u oficinas de profesionales independientes, así como las resoluciones que las sustituyan, se otorgará un lapso de cinco (5) días hábiles para ofrecer y atender las pruebas.

5. Las resoluciones deben incluir de manera evidente y precisa los argumentos de hecho y derecho en lo que se basan, y deben abordar todas las cuestiones que se han planteado en el proceso.
6. Tener acceso a los expedientes que les competen, excepto por los datos que están protegidos bajo la confidencialidad tributaria.
7. Presentar un recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal dentro de los 20 días hábiles, contados a partir de la notificación, cuando la impugnación se base únicamente en cuestiones de derecho.

Países como España han estipulado un catálogo de derechos y garantías del contribuyente que se puede encontrar en el art 34 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Entre los cuales resaltan:

1. Derecho a recibir información y acompañamiento por parte de la Administración tributaria en relación con el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus deberes tributarios.

2. Derecho a abstenerse de presentar documentos que ya hayan sido entregados por el propio contribuyente y que estén en posesión de la Administración actuante, siempre y cuando el obligado tributario especifique el día y el método mediante el cual los proporcionó.

3. Derecho a estar informado sobre el estado de avance de los procesos en los que el interesado sea parte.

4. Derecho de los contribuyentes a someter a la Administración tributaria la documentación que consideren pertinente y y que pueda tener un impacto en la resolución del proceso tributario en marcha.

5. Derecho a recibir detalles de la información al inicio de las actividades de verificación o inspección acerca de la naturaleza de dichas acciones, así como de sus derechos y deberes durante el transcurso de tales procedimientos, y a que estos transcurran dentro de los plazos estipulados en esta legislación.

Para el caso de procedimientos tributarios, también se puede apreciar que están estipulados en el art 99 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Los más resaltantes pueden ser:

1. Durante la realización de las acciones y procesos relacionados con los impuestos, la Administración colaborará constantemente con los contribuyentes para que puedan ejercer sus derechos y cumplir con sus responsabilidades, de acuerdo con lo estipulado en las secciones subsiguientes.

2. Los contribuyentes tienen la opción de negarse a presentar documentos que no estén requeridos por las regulaciones tributarias, así como aquellos que ya hayan sido proporcionados por ellos mismos y que estén bajo la custodia de la Administración tributaria.

Tanto en Perú como en España, están contempladas disposiciones legales que garanticen los derechos de los contribuyentes en el contexto de los procesos de fiscalización. Estos derechos han sido diseñados para asegurar un trato justo, equitativo y transparente para los contribuyentes durante la interacción con las autoridades tributarias.

En Perú, se asegura la protección de los derechos del contribuyente a través del Principio de Colaboración. En este sentido, la administración tributaria peruana fomenta la cooperación con los contribuyentes, lo que les permite presentar documentos y evidencias que respalden sus argumentos. En España, por su parte, los contribuyentes están amparados por el

Derecho a la Defensa. Esto significa que tienen el derecho de ser escuchados y de presentar pruebas tanto durante la fase de inspección como en las etapas posteriores del proceso, incluyendo las instancias de recursos y apelaciones.

En cuanto a las diferencias, una diferencia muy clara en lo que respecta a los derechos del contribuyente, entorno a la ampliación de prueba en el proceso de fiscalización, es que en el caso de España en la práctica se da la ampliación de pruebas durante el proceso de fiscalización tributaria y esto se encuentra en los principios generales del procedimiento administrativo y del derecho a la defensa. Estos principios están presentes en leyes como la Ley 39/2015 del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.

En el caso de Perú en el art 141 del Código Tributario (2007) menciona explícitamente que:

> *"No se admite como medio probatorio bajo responsabilidad, el que habiendo sido requerido por la Administración Tributaria durante el proceso de verificación o fiscalización no ha 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"*[10]

Para el caso peruano, se puede apreciar que hay una limitación a sus derechos en cuanto a la presentación de pruebas extemporáneas. En líneas anteriores, se puede apreciar comentarios a una Casación donde se habla de este tema.

Además, como se puede ver, los derechos del contribuyente en cuestiones relacionadas con la fiscalización y los procesos contenciosos tributarios están regulados de manera distinta en Perú y en España. En el contexto peruano, estos derechos están establecidos en una Carta

[10] Código Tributario - Título Preliminar. (2007). https://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/titulopr.htm

de Derechos del Contribuyente de la SUNAT. Sin embargo, es importante mencionar que en Perú no se encuentran en una ley específica, a diferencia de los derechos generales del contribuyente que están recogidos en el Código Tributario.

En el caso de España, la situación es diferente. Todos los aspectos relativos a los derechos del contribuyente están exhaustivamente contemplados en la Ley 58/2003, General Tributaria.

- Derecho a probar

Bustamante (1997) define al derecho de probar como un derecho fundamental de todo sujeto, que le permite emplear, en el contexto de un proceso o procedimiento, los principios que establecen sus límites y le otorgan contenido, de acuerdo con las normas y reglas establecidas, todos los medios de prueba que sean necesarios para acreditar la veracidad de los hechos en su defensa. (p.172)

Aguilar (2016) El derecho a probar es un derecho primordial que se deriva del derecho de defensa y, por ende, del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva. Implica el derecho a ofrecer, que se admitan, actúen y valoren correctamente los medios de prueba. (p.19)

El reconocimiento del derecho a presentar pruebas como parte integral de un procedimiento administrativo justo subraya la importancia de la equidad, la transparencia y la objetividad en los procesos administrativos. Esta perspectiva se refleja en la Norma IV de la Ley 27444, que busca asegurar que los interesados tengan la posibilidad de respaldar sus argumentos con evidencia y de recibir decisiones fundamentadas y acordes con la legalidad.

Ley General de Procedimiento Administrativo. (2001). Ley N° 27444. Núm. 1.3 del artículo Art IV: Principios del procedimiento administrativo

"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".

Además, hay acuerdo en cuanto a la necesidad de que el auditor siga el principio de la verdad material, en concordancia a la referida ley.

Ley General de Procedimiento Administrativo. (2001). Ley N° 27444. Núm. 1.11 del artículo Art IV: Principios del procedimiento administrativo

"Principio de verdad material. - 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"

- Principio de verdad material

Este principio es reconocido en el inciso 1.11 del art IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N° 27444), en el cual señala que la Administración competente, en este caso la Tributaria, es responsable de realizar una verificación exhaustiva de los hechos que fundamenten sus decisiones. Por ellos debe realizar todas las medidas de prueba necesarias, en el marco de la ley incluso si no han sido propuestas por los administrados o si estos han renunciado a ellas.

Herrera (2022) Corte Suprema: Contribuyentes gozan de la presunción de veracidad que admite prueba en contrario. *Diario el Peruano*. Sobre la Casación N° 08291-2015 Lima - Corte Suprema de Justicia emitido por su Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria.

En la publicación de Herrera (2022) se aborda el caso de una empresa en disputa en relación a la acreditación de "expedición directa" de mercancías para acceder a un régimen de preferencias arancelarias. La recurrente presentó una demanda contencioso-administrativa para anular una resolución previa, lo que llevó a un recurso de casación.

La Sala Suprema se pronunció y determinó que los medios de prueba exhibidos por el contribuyente contienen información relevante para el caso y, por lo tanto, tienen efectos jurídicos de acuerdo al principio de presunción de veracidad y su ampliación, de acuerdo con lo establecido en el punto 1.7 del art IV del Título Preliminar y el punto 42.1 del art 42 de la Ley del Procedimiento Administrativo General (N° 27444).

Asimismo, la Sala Suprema señala que dicha normativa establece la admisión de pruebas en contrario (presunción "iuris tantum"), sin embargo, en este caso, la Administración Tributaria y Aduanera no presentó medios de prueba que refuten o pongan en duda la presunción de veracidad.

[11]La Administración en el caso de que hubiera considerado que la información presentada por el contribuyente no fuera suficiente, debía llevar a cabo la validación de dicha información y recopilar más datos de fuentes competentes de acuerdo con los principios de verdad material e impulso de oficio establecidos en la regulación del numeral 4 del artículo 62 del Código Tributario.

[11] Herrera Guerra P.N. (15/06/2022). “Corte Suprema: Contribuyentes gozan de la presunción de veracidad que admite prueba en contrario”. Diario el Peruano. https://www.elperuano.pe/noticia/160526-corte-suprema-contribuyentes-gozan-de-la-presuncion-de-veracidad-que-admite-prueba-en-contrario#:~:text=14%2F06%2F2022%20Se%20entiende,presente%20el%20contribuyente%20es%20veraz.&text=Los%20medios%20probatorios%20que%20presenten,autoridad%20tributaria%20desvirtuar%20tal%20presunci%C3%B3n.

- Principio de solidaridad

Moschetti (1973) señala que el impuesto tiene una función de solidaridad social, es decir, algunos de los individuos se benefician de los servicios públicos sin tener que contribuir con los impuestos, mientras otros asumen su parte de forma proporcional, ya sea directa o indirectamente. (p.134)

Aguilar H. (2016) indica que, mediante el principio de solidaridad, la carga tributaria es asumida por quien está en una posición más favorable poder afrontarlo, y el principio de colaboración, señala que les corresponde a ambas partes contribuir involucradas con las pruebas necesarias. (p.35)

Richard A. Epstein, en su obra "Principios fundamentales del derecho fiscal" (1985), menciona que la carga de la prueba tributaria debe ser asumida por los contribuyentes conforme al cumplimiento de las normas tributarias y no solo por la Administración Tributaria. Señala también que el principio de la solidaridad puede influenciar en la asignación de la carga de prueba y en las sanciones tributarias. Adiciona que debe existir un equilibrio entre la recaudación de impuestos y el principio de solidaridad, planteando diferentes procedimientos y responsabilidades en búsqueda de cumplir las leyes.

- Principio de autodeterminación

Este principio indica que el contribuyente mismo, es quien determina su propio cálculo del impuesto y posterior pago de la obligación tributaria, en cumplimiento con la legislación aplicable.

En el art 59° del Código Tributario habla sobre la determinación de la obligación tributaria, que es realizada por el contribuyente, el cuál es responsable del correcto calculo y el pago del tributo. Además, señala que es responsabilidad de la Administración verificar el correcto cálculo del impuesto y el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

- Principio de igualdad

Mediante el principio de igualdad ante la autoridad tributaria, todas las personas o contribuyentes deben ser tratados de una manera equitativa y sin discriminación. La ley establece la necesidad de un trato objetivo por parte de la Administración tributaria, el cual debe basarse en justificaciones específicas, por ejemplo: no se debe tratar igual a dos empresas con capacidades contributivas diferentes.

Rojas J. (s/f) afirma que, existe una discrepancia en cuanto al principio de igualdad, por lo cual lo define teniendo en cuenta 3 aspectos:

1. El primero, lo asocia con el derecho de fundamental de la persona, que es el de igualdad ante la ley
2. El segundo lo asocia con el principio de universalidad, es decir que la normatividad tributaria debe aplicarse para todos.
3. Y el tercero lo relaciona con el principio de uniformidad, es decir que se debe respetar las capacidades contributivas (p. 124)

2.3. Términos básicos de las categorías

A. **Administración tributaria:** es un organismo gubernamental que lleva a cabo la recaudación y el control de los impuestos que los ciudadanos o contribuyentes deben pagar, también tiene como finalidad el cumplimiento de todas las normativas vigentes en relación a materia tributaria.

B. **Capacidad contributiva:** se refiere a la aptitud de una persona para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias. Este principio establece que la carga impositiva debe relacionarse directamente con la capacidad económica de cada contribuyente, asegurando que los que tienen mayor cantidad de recursos contribuyan proporcionalmente más al Estado.

C. **Carga de prueba:** es la responsabilidad tributaria de presentar y respaldar evidencia para poder sostener el argumento o una posición en una controversia tributaria, de tal manera que respalde sus alegaciones de manera completa y convincente en disputas de asuntos tributarios, como la correcta determinación de ingresos, fehaciencia de operaciones, deducciones y cumplimiento de obligaciones tributarias.

D. **Código Tributario:** es el conjunto de disposiciones y normas encargadas de regular la materia tributaria, así como las relaciones entre las administraciones tributarias y el contribuyente. Además, establece normas para la recaudación, fiscalización y procedimientos legales en asuntos tributarios.

E. **Contribuyente:** persona o entidad que tiene la obligación legal de presentar y pagar impuestos, cumplir con las leyes tributarias al Estado a través de la Administración Tributaria u otra entidad correspondiente. Estas contribuciones que realiza son esenciales para financiar los servicios públicos y el funcionamiento del Estado.

F. **Declaración jurada:** es la determinación de la obligación tributaria efectuada por los contribuyentes, bajo juramento, esto quiere decir que ellos declaran y calculan en conocimiento de la ley.

G. **Derechos del contribuyente:** son garantías y privilegios que tienen las personas o entidades que cumplen con sus obligaciones tributarias. La finalidad de los derechos del contribuyente es asegurar un trato justo y transparente por parte de las autoridades tributarias.

H. **Facultad:** Desde una perspectiva administrativa, hace referencia a la capacidad que una entidad o individuo posee para tomar elecciones y ejercer su poder en consonancia con las leyes y normativas pertinentes.

I. **Impuesto: s**e refiere al tributo en el cual el cumplimiento de la obligación tributaria no genera un beneficio directo para el contribuyente por parte del Estado. (Ministerio de Economía y Finanza – Perú). El fin de estos impuestos es el de financiar los gastos y servicios públicos. Los impuestos pueden ser directos, como el impuesto a la renta e indirectos como el IGV.

J. **Infracción tributaria:** es toda acción u omisión que califique como incumplimiento a las normas tributarias, siempre y esté claramente establecida como tal. (Artículo 164º del Código Tributario). Estas infracciones comprenden, la omisión de ingresos, evasión de impuestos o la presentación incorrecta de una declaración. Estas infracciones pueden resultar en sanciones o multas.

K. **Leyes tributarias:** son un conjunto de normas que establecen disposiciones relacionadas con la imposición y recaudación de impuestos. Estas leyes establecen derechos y deberes

de los contribuyentes, asi como las tasas impositivas. Los plazos para presentación y pago de impuestos y también sanciones en el caso de que haya algún incumplimiento.

L. **Medio probatorio:** se refiere a cualquier documento, información o evidencia que se utiliza para demostrar un hecho relevante en el ámbito tributario. Estos medios probatorios pueden ser documentos como son los informes, valorizaciones, contratos, proformas, registros, Kardex, guías de remisión, entre otros, además también puede incluir las fotografías y videos, testimonios, entre otros.

M. **Multas tributarias:** son sanciones interpuestas al contribuyente por no cumplir con sus obligaciones. Esas están en función a las UIT-Unidad Impositiva Tributaria o en función de sus ingresos (SUNAT). Estas multas son impuestas por las autoridades tributarias correspondientes.

N. **Obligación tributaria:** es un vínculo de naturaleza legal entre el Estado o entidad tributaria y el deudor tributario, que implica el cumplimiento de la prestación tributaria establecida por ley. Esta obligación puede ser exigida coactivamente. (Art 1° del Código Tributario)

O. **Obligaciones del contribuyente:** son deberes y responsabilidades que deben cumplir las personas o entidades sujetas a la legislación tributaria. Estas obligaciones comprenden la correcta declaración y pago de impuestos, así como mantener registros y documentos tributarios correspondientes, proporcionar información verídica y cooperar con la Administración Tributaria cuando se le solicite.

P. **Proceso de fiscalización:** comprende una serie de actividades que realiza la autoridad tributaria con la finalidad de fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, la veracidad de la información tributaria y asegurar el pago adecuado, completo y puntual de

los impuestos. Mediante este proceso se busca prevenir la evasión tributaria y garantizar el pago de impuestos.

Q. **Resolución de determinación:** es el acto mediante el cual la Administración Tributaria notifica al contribuyente sobre el resultado de su trabajo de verificación para establecer si se han cumplido adecuadamente las obligaciones tributarias, aquí determina si existe un crédito a favor o una deuda pendiente. (Ministerio de Economía y Finanza – Perú)

R. **SUNAT:** es la autoridad Tributaria y aduanera del Perú, cuya finalidad es administrar y supervisar todos los aspectos relacionados a la recaudación de impuestos, la fiscalización aduanera y tributaria, así como la aplicación de políticas y regulaciones en materia tributaria y aduanera.

S. **El Tribunal Fiscal:** es la entidad decisoria del Ministerio que representa la instancia administrativa final en asuntos tributarios y aduaneros a nivel nacional. Tiene como función brindar un mecanismo de imparcialidad y especializado para resolver disputas sobre la aplicación de leyes tributarias, con el fin de garantizar la justicia y la equidad.

T. **Verificación:** es el proceso mediante el cual la administración tributaria verifica la correcta determinación de las obligaciones tributarias, así como el cumplimiento de las obligaciones formales. La verificación puede incluir auditorías, inspecciones y revisiones de información contable y financiera. El objetivo es asegurar el cumplimiento de las leyes tributarias y la recolección apropiada de los impuestos.

III. SUPUESTOS Y CATEGORÍAS

3.1. Supuestos

3.1.1. Supuestos de hipótesis General

- La carga de la prueba afecta significativamente a los derechos de los contribuyentes en el Perú, 2016 - 2022.

3.1.2. Supuestos de hipótesis Específicos

- La carga de la prueba dinámica afecta escasamente a los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 - 2022.
- La carga de prueba diabólica afecta significativamente a los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 - 2022.

3.2. Categorías y subcategorías

Tabla 1: *Categorías y subcategorías*

Categorías	Dimensiones	Indicadores
Categoría X= Carga de la prueba	Carga de prueba dinámica	X1: Principio de impulso de oficio X2: Verdad material X3: Principio de autodeterminación
	Carga de prueba diabólica	
Categoría Y = Derechos de los contribuyentes	Constitución Política del Perú	X1: Derecho de defensa X2: Derecho a la prueba X3: Derecho al debido procedimiento X4: Mínimo probatorios
	Código Tributario	

Fuente: Elaboración propia

IV. MATERIALES Y MÉTODOS

4.1. Tipología de la investigación

4.1.1. Enfoque de la investigación

El enfoque de la investigación es CUALITATIVO, ya que se realizará un análisis profundo y detallado de las Resoluciones del Tribunal Fiscal relacionadas con la carga de la prueba y los derechos del contribuyente. Este enfoque tiene como objetivo comprender y explorar en profundidad los contextos, significados y patrones presentes en las decisiones emitidas por el Tribunal Fiscal en estas situaciones. En este proceso, se examinarán las perspectivas y argumentos presentados tanto por la administración tributaria como por los contribuyentes en cada caso. El objetivo es captar las complejidades y desafíos que surgen al abordar la asignación de la carga de la prueba y la salvaguardia de los derechos del contribuyente en este contexto específico.

4.1.2. Tipo de investigación

La investigación se enmarca en una investigación cualitativa de tipo DESCRIPTIVA. Su objetivo es describir detalladamente cómo se aplican los conceptos de carga de la prueba y su relación con los derechos del contribuyente en el contexto de las fiscalizaciones tributarias, haciendo un análisis a las decisiones emitidas por el Tribunal Fiscal. El enfoque descriptivo implica un análisis completo y detallado de los procesos y prácticas en este ámbito específico de las fiscalizaciones tributarias para lograr una comprensión profunda y contextualizada de este tema.

4.1.3. Diseño de investigación

El diseño utilizado en esta investigación es de tipo NO EXPERIMENTAL TRANSECCIONAL. Se han recopilado Resoluciones del Tribunal Fiscal que abordan la cuestión de la carga de la prueba en un único momento, específicamente durante el período de 2016 al 2022. En este sentido, se han identificado los criterios interpretativos empleados para definir la asignación de la carga de la prueba y su impacto en los derechos del contribuyente.

"La investigación no experimental o ex post facto es aquella en la cual no es factible manipular variables ni asignar sujetos o condiciones de manera aleatoria" (Kelinger, 1979, p. 116)

Sampieri (2018) menciona que, "Los diseños de investigación transversal o transeccional recopilan datos en un único instante, en un solo punto temporal. Su objetivo es describir variables y analizar su presencia e interconexión en ese momento específico."

4.1.4. Credibilidad de la investigación

En el contexto de los procesos tributarios, la asignación de la carga de la prueba y protección de los derechos del contribuyente son cuestiones cruciales. En este estudio, además de analizar resoluciones del Tribunal Fiscal y documentos relevantes para el tema, se recopiló el juicio de expertos para enriquecer nuestra comprensión sobre cómo estos factores interactúan. El enfoque metodológico de esta investigación se basó en el análisis documental como principal instrumento de recolección de datos. Con el fin de asegurar la validez y confiabilidad del instrumento de investigación, se realizó un proceso de validación consultando a tres expertos. La inclusión de la opinión de los expertos en esta

etapa de validación añade una capa adicional de credibilidad a la metodología. Sus aportes contribuyeron a garantizar que el instrumento de recolección de datos fuera adecuado para abordar los objetivos de la investigación.

***Tabla 2**: Juicio de expertos - Validación de Instrumento*

EXPERTO	Aprobación del instrumento	Porcentaje
Sonia Jackeline Miranda Avalos	SI	79%
Pedro Luis Cáceres Alemán	SI	90%
Jorge Raul Carreño Escobedo	SI	-

Fuente: Elaboración propia
Descripción: Juicio de expertos – Validación del instrumento de Investigación

4.1.5. Sujetos de estudio

Para este trabajo de investigación se han considerado a los contribuyentes en el Perú, en los periodos 2016 – 2022.

4.1.6. Procedimiento, técnica e instrumentos de recolección de información

- Procedimiento:

El procedimiento a utilizarse en el método cualitativo de la presente investigación será la siguiente:

1. Selección de Resoluciones: se hará la recopilación de las resoluciones del Tribunal Fiscal de los periodos 2016 - 2022 y otros documentos relacionados que son relevantes para el tema de estudio. Estos documentos serán la fuente principal de datos para el análisis.

2. Recolección de Documentos: después de seleccionar las Resoluciones, se hará la preparación de los documentos, las RTF recopilados se organizarán y prepararán para su análisis. Realizada la preparación de RTF, se procederá con el análisis exhaustivo de resoluciones para comprender el contenido y contexto de las decisiones tomadas por el Tribunal, en torno al caso de esta investigación.

3. Organización y clasificación: finalmente se hará la codificación según los criterios utilizados por el Tribunal y así poder realizar la validación e interpretación en función de los objetivos de la investigación. Se buscarán patrones, temas y tendencias emergentes en las resoluciones y se analizarán los argumentos y razonamientos presentes.

- Técnica:

La técnica a emplear en esta investigación es la observación documental, un enfoque que involucra un examen minucioso y un análisis profundo de las Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal. Estas resoluciones específicas se seleccionan en función de su relación con dos aspectos fundamentales: la carga de prueba y los derechos del contribuyente

El análisis documentario es una técnica de análisis cualitativo que permite examinar y comprender el contenido de diferentes fuentes de datos de manera sistemática y rigurosa. En el contexto de esta investigación, el análisis de contenido se utilizará para examinar y extraer información relevante de las resoluciones del Tribunal Fiscal que abordan temas de carga de la prueba y derechos del contribuyente, entrevistas y otros documentos, con el fin de identificar patrones y categorías temáticas relacionadas con los fundamentos y criterios utilizados en la resolución de esta controversia.

- Instrumento de Recolección

Se utilizará como instrumento de recolección la Guía de Análisis Documental, que es una herramienta organizada que se emplea en investigaciones que abordan la observación y evaluación de documentos escritos. Esta herramienta asiste a los investigadores en la organización del proceso de revisión y comprensión de los documentos, lo que les permite descubrir de manera más sistemática y estructurada detalles importantes, así como reconocer patrones, tendencias y conclusiones relevantes.

Se analizarán las siguientes RTF, que han sido seleccionadas por conveniencia, ya que, se ha elegido a las RTF que guardan mayor relación y son más relevantes con el tema de estudio.

Tabla 3: *Resoluciones de Tribunal Fiscal por analizar*

	RTF		
ITEM	**NRO**	**SALA**	**AÑO**
1	07127	8	2016
2	02715	10	2020
3	10705	2	2019
4	01481	3	2017
5	11172	2	2019
6	10717	2	2016
7	11328	3	2016
8	02607	12	2020
9	03318	8	2018
10	00706	4	2016
11	00306	8	2017
12	09236	10	2017
13	10382	8	2017

14	11385	1	2017
15	08574	1	2017
16	09792	1	2016
17	02918	8	2017
18	01212	8	2017
19	02721	12	2020
20	04654	9	2019
21	00466	3	2020
22	04214	1	2021
23	06568	1	2021
24	01862	4	2020
25	07372	10	2021
26	09460	10	2021
27	11410	5	2021
28	06549	8	2016

Fuente: Elaboración propia

4.1.7. Análisis de datos

Se ha optado por utilizar un enfoque de muestreo no probabilístico por conveniencia en este estudio. En este sentido, se han elegido 28 Resoluciones del Tribunal Fiscal, ya que son específicamente las fuentes de datos que presentan una mayor relación y relevancia con el tema de investigación, en este caso las RTF que guardan relación entorno a la carga de la prueba y los derechos del contribuyente en el contexto de la fiscalización tributaria. Mediante este análisis, se logró identificar los criterios argumentados por el Tribunal Fiscal en las diversas controversias de la carga de la prueba. Además, se evaluó cómo estos criterios pueden afectar los derechos del contribuyente.

V. RESULTADOS

En esta sección, organizaremos la jurisprudencia tributaria regular del Tribunal Fiscal en una tabla que facilitará la evaluación de los criterios aplicados por dicho tribunal en relación con la carga de la prueba. Es relevante señalar que las resoluciones que examinaremos datan de los años 2016 a 2022; no obstante, abordan pronunciamientos de períodos tributarios anteriores a su emisión. Adicionalmente, estas resoluciones incluyen criterios derivados de RTFs de años anteriores a las resoluciones bajo análisis.

Tabla 4: *Análisis Resoluciones del Tribunal Fiscal*

	RTF			DETALLE			
ITEM	**NRO**	**SALA**	**AÑO**	**ART LEY IGV – LEY IR**	**INDICADOR**	**A QUIEN CORRESPONDE LA CARGA DE LA PRUEBA**	**FUNDAMENTO MÁS IMPORTANTE**
1	07127	8	2016	Art 44 Ley del IGV e ISC	Mínimo probatorio Verdad material Principio de autodeterminación Principio de impulso de oficio	1. La carga recae en el contribuyente: El contribuyente no presentó los elementos de prueba mínimos para respaldar sus operaciones 2. La Administración realizó comprobaciones adicionales como son cruces con los proveedores y sustentó sus observaciones	"(…) Las particularidades de un determinado giro de negocio no son óbice para validez de la realidad de una operación, debiendo considerarse para tal efecto la documentación pertinente, la cual no necesariamente debe coincidir con la señalada por la Administración siempre que sustentará la realidad de la operación"

2	02715	10	2020	Art 18 Ley del IGV e ISC Art 44 Ley del IGV e ISC Art 37 de la LIR	Mínimo probatorio Principio de autodeterminación	1. La tiene que cargar con la prueba corresponde en primera instancia a la recurrente: el contribuyente no cumplió con aportar los elementos mínimos de prueba razonables y suficientes de la veracidad de sus transacciones.	"(…) Los contratos y adendas sólo evidencian un acuerdo de voluntades, mas no acreditan la realización de una operación por sí solo" "(…) Los vouchers, cheques y estados de cuenta no acreditan la realización de las operaciones, ni la recepción de bienes" Alguna inconsistencia en documentos como guías, hacen que carezca de valor probatorio. Con respecto a las constancias de Alta y Baja de trabajadores, señala que solo acredita que los colaboradores han laborado en la empresa, mas no que hayan recibido las adquisiciones objeto de reparo

3	10705	2	2019	Art 44 Ley del IGV e ISC Art 37 de la LIR.	Mínimo probatorio Verdad material Principio de autodeterminación Principio de impulso de oficio	1. La carga probatoria recae en el contribuyente: ya que la recurrente es quien alega los hechos, es quien tiene la carga de la prueba respecto a la existencia y/o realidad de los hechos. 2. La Administración Tributaria: puede aportar elementos de prueba, utilizando el cruce de datos y otros métodos para verificar la falta de existencia de las transacciones	"(…) Para sustentar la deducción de gastos o costos de forma fehaciente y razonable no solo basta con acreditar los comprobantes de pago y que cumplan con los criterios estipulados en el Reglamento de Comprobantes, y además que no solo exista el registro contable, si no que las acciones se hayan llevado a cabo de manera efectiva" "(…) La recurrente deben conservar al menos un nivel mínimo de pruebas fundamentales". "(…) Para que un gasto se considere, es fundamental establecer una conexión causal entre gastos y los ingresos generados. Además, se debe analizar la justificación del gasto y proporcionar pruebas que lo respalden"
4	01481	3	2017	Art 44 inciso b) Ley del IGV e ISC	Mínimo probatorio Verdad material Principio de autodeterminación Principio de impulso de oficio	1. La recurrente tenía la carga de la prueba y no cumplió con aportar elementos de prueba suficientes que acrediten que el proveedor fue quien verdaderamente realizó la venta. 2. La Administración realizó investigaciones complementarias para poder llegar a la verdad de las operaciones, estas acciones pueden ser	La recurrente proporcionó información relevante que respalda que la factura observada es para fines de su giro de negocio, esto es para una exportación, más no acreditó información suficiente que acredite que en realidad la compra la realizó con el proveedor que señaló.

						es el cruzar información con su proveedor, cuyo resultado fue que la operación no fue efectuada por el proveedor.	"(…) Los documentos como son Guías de Remisión Remitente por sí solos no verifican la identidad real del proveedor mencionado en dichos documentos, sino que se requiere una confirmación adicional"
5	11172	2	2019	Art 44 Ley del IGV e ISC Art 127 del Código Tributario	Mínimo probatorio Derecho al debido procedimiento Principio de autodeterminación Principio de impulso de oficio Verdad material	1. La carga probatoria respecto a la veracidad o realización de una operación recae principalmente en el administrado, ya que el afirma su existencia mediante su declaración jurada. 2. La Administración Tributaria puede respaldar la inexistencia de la transacción al presentar pruebas a través de técnicas como el cruce de datos u otros medios que crean adecuados.	"(…) La recurrente solo se limitó a exhibir los documentos internos, sin que existan documentos adicionales tales como contratos, informes sobre avances u otra documentación, pese a que fue requerida por la Administración" "(…) El órgano encargado de resolver está facultado a realizar un nuevo examen y puede cambiar reparos efectuados de la inspección que han sido impugnados (…) al incluir un nuevo reparo mediante la resolución apelada, está excediendo la facultad de reexamen, vulnerando el procedimiento establecido"
6	10717	2	2016	Art 196 del Código Procesal Civil	Principio de impulso de oficio Mínimo probatorio	1. La carga probatoria recae en la parte que alega su veracidad o en la que lo refuta.	"(…) El hecho que la recurrente no cumpliera con presentar los comprobantes de pago de ventas de los referidos bienes, no implica que

				Art 44 Ley del IGV e ISC	Principio de autodeterminación	2. La carga probatoria respecto a la realidad y/o existencia recae principalmente en la recurrente que afirma su existencia, la Administración Tributaria puede proporcionar elementos probatorios para demostrar la falta de existencia de la transacción.	su respectivo consumo se hubiera dado fuera de la Selva, puesto que la Administración debió presentar documentación suficiente que lo respalde tal afirmación" "(…) De la revisión, la Administración indicó que el pago de efectivo a un proveedor no había sido anotado en el Libro caja, por lo que consideró que es una operación no real, sin embargo, debió requerir la documentación que sustentara la realización de la operación, para poder comprobar la inexistencia de la operación, pero no lo hizo"
7	11328	3	2016		Principio de impulso de oficio	1. La carga probatoria para que existe un vínculo laboral recae en la Administración Tributaria.	"(…) No se acreditó que las citadas labores se hubieran prestado en forma de subordinación, por ejemplo, mediante acreditación que se prestó bajo órdenes, directivas, reglamento interno y horario de trabajo fijo o hubiera habido control y supervisión"
8	02607	12	2020	Art 162 de la Ley del Procedimiento Administrativo	Verdad material	1. El principio de impulso de oficio regula la carga de la prueba. 2. Corresponde los administrados presentar evidencia a través de informes	"(…) El contribuyente solicitó que se le devuelvan los pagos en exceso efectuados por Impuesto Predial, … tal afirmación de pago en exceso no ha sido demostrada

				General, Ley 27444 Art 196 del Código Procesal Civil		y documentos, pericias, testimonios, entre otros. 3. La carga de la prueba corresponde a quien afirma los hechos o quien contradice alegando nuevos hechos, en este caso el contribuyente.	documentalmente, además tampoco obran en autos los documentos que acreditan la conciliación que habría arribado la recurrente con la Administración"
9	03318	8	2018		Principio de impulso de oficio	1. La carga probatoria en lo que respecta a la constatación de un acuerdo laboral corresponde a la Administración Tributaria.	"(…) La Administración no demostró que la recurrente tuviera calidad de empleadora y por ende no tiene trabajadores en dependencia, más aún que señaló desde su reclamación que no tenía trabajadores en el periodo en cuestión"
10	00706	4	2016		Principio de impulso de oficio	1. La Administración tiene la carga de la prueba en lo que respecta a la existencia de un contrato de trabajo.	"(…) La recurrente señala que no se ha visto en la necesidad de realizar la contratación de personal alguno, por cuanto no requiere su giro de negocio, si no terceriza actividades… Si bien se verifica que la Administración sostiene que la recurrente contaba con un trabajador dependiente, no se advierte que aquella hubiera demostrado con medio probatorio que la recurrente tenga a condición de empleadora"

11	00326	8	2017	Art 44 Ley del IGV e ISC	Principio de impulso de oficio Mínimo probatorio Verdad material Principio de autodeterminación	1. La recurrente quien tenía la carga probatoria de acreditar la veracidad de una operación no pudo demostrar el nivel mínimo de evidencia requerido, por lo que no se produjo una reinversión de la carga de prueba, la Administración, de oficio realizó la verificación y cruces de información.	"(…) La Administración basa su objeción en la ausencia de pruebas de la autenticidad de las operaciones, no en el incumplimiento de tercero" "(…) así como el contribuyente a acreditado la causalidad de sus operaciones, también era necesario que se encontrara acreditado las operaciones" "(…) La Administración realizó investigaciones suplementarias para respaldar las observaciones sobre la falta de autenticidad de las transacciones."
12	09236	10	2017	Art 44 Ley del IGV e ISC	Principio de impulso de oficio Verdad material	1. Para determinar si se trata de una operación no real, la Administración Tributaria debe emprender acciones con el fin de evaluar la auténtica realización de la operación, sobre los documentos proporcionados por los contribuyentes.	"(…) En el requerimiento la Administración no pidió al contribuyente verificar la autenticidad de las operaciones, sino que simplemente solicitó la presentación de las guías" En lo relación a la ausencia de medios de pago, si bien la Administración ha encontrado similitudes en las facturas en cuestión, que por sí solas no superan el importe mínimo de bancarización, dichos elementos

							por sí solos no son prueba suficiente.
13	10382	8	2017	Art 44 inciso b) Ley del IGV e ISC	Principio de impulso de oficio Mínimo probatorio Principio de autodeterminación Verdad material	1. La carga probatoria para demostrar la realidad de una operación recae en la recurrente	"(…) La Administración no llevó a cabo la comprobación de los requisitos necesarios para mantener el crédito fiscal, ni presentó justificación de la inaplicabilidad de la excepción establecida en el art 6 del Reglamento del Impuesto General a las Ventas."
14	11385	1	2017	Art 37 de la LIR	Principio de autodeterminación	1. La carga de la prueba para demostrar la fehaciencia de las operaciones le corresponde al recurrente.	"(…) Al analizar conjuntamente todos los documentos proporcionados por la recurrente, se ha confirmado la presencia de elementos sólidos que respaldan la adquisición de bienes que son coherentes con la naturaleza de su actividad"
15	08574	1	2017	Art 37 de la LIR Art 44 del IGV e ISC	Principio de impulso de oficio	1. La Administración puede examinar la autenticidad de las operaciones y, para ello, es necesario disponer de pruebas adecuadas que respalden los argumentos presentados.	"(…) No resultado correcto que la Administración Tributaria haya desconocido las operaciones del contribuyente por observaciones hechas al proveedor, relacionadas con la ejecución de sus actividades e incumplimiento de sus deberes tributarias y formales, esto no es suficiente para argumentar que se

							trata de una operación no real o inexistente, más aún cuando la propia Administración dejó constancia que lo verificado en los libros contables y documentos exhibido por la recurrente se aprecia la realización de las operaciones con el indicado proveedor y su cancelación"
16	09792	1	2016		Principio de impulso de oficio	1. La carga probatoria para demostrar que existe un vínculo o relación laboral corresponde a la Administración Tributaria.	"(…) El contribuyente no cumplió con exhibir la toda la información que la Administración había requerido, pero, esta omisión por sí sola, no es prueba suficiente para afirmar que la empresa tiene calidad de empleadora y por lo consiguiente trabajadores"
17	02918	8	2017	Art IV del Título Preliminar de la Ley del Procedimiento Administrativo General	Verdad material Principio de impulso de oficio	1. La carga probatoria recae en quien niegue o afirme un hecho, en este caso la Administración es quien no efectuó diligencias para verificar si había un pago previo, tal como lo había afirmado.	"(…) La recurrente no presentó la documentación que acredite que los pagos estaban pendientes y se limitó a afirmar que no había pagos previos, sin embargo, la Administración no efectuó diligencias necesarias para verificar se había producido algún pago de las transferencias mencionadas a favor del recurrente"

18	01212	8	2017		Principio de impulso de oficio	1. Para acreditar la existencia de una relación laboral, la carga de la prueba le corresponde a la Administración.	"(…) La Administración no demostró que la recurrente hay tenido la calidad de empleador en el periodo en cuestión y por ende trabajadores en relación de dependencia"
19	02721	12	2020	Numeral 1 del artículo 173 de la Ley del Procedimiento Administrativo General	Principio de impulso de oficio	1. La responsabilidad de presentar pruebas está determinada por el principio de iniciativa oficial en el contexto de la carga probatoria. Por lo tanto, cuando la administración opta por imponer una sanción, es su responsabilidad proporcionar evidencia que respalde los acontecimientos que se le imputan.	"(…) Si bien la Administración indica que la prescripción del plazo de la multa en cuestión se interrumpió con la notificación de una resolución de multa, así como la notificación de la resolución coactiva respectiva, ello no es suficiente para acreditar el acaecimiento del acto de interrupción, ya que documentariamente no se ha acreditado, pues no están presentes en el expediente dichos elementos para determinar las implicaciones legales de la prescripción."
20	04654	9	2019	Art 37 de la Ley de IR	Principio de impulso de oficio	1. La carga probatoria cuando se trata de determinar la existencia de mejoras, corresponde a la Administración.	"(…) El factor que posibilita discernir si un desembolso vinculado a un activo fijo existente se clasifica como un costo o un gasto, s el beneficio logrado en comparación con el rendimiento estándar. Si el desembolso resulta en un rendimiento superior, se registra como activo; no obstante, si solo

							restituye o conserva el rendimiento original, se considera como gasto, y la carga probatoria en determinar la existencia de mejoras corresponde a la Administración"
21	00466	3	2020	Numeral 1.6 del Art 10 del Reglamento de Comprobantes de Pago	Verdad material Principio de impulso de oficio	1. Al haber presentado la recurrente documentación pertinente, le corresponde a la Administración tributaria verificar si las operaciones de venta habían sido anuladas.	"(…) La recurrente proporcionó la documentación sobre las notas de crédito emitidas, señalando que ocurrió por no haberse efectuado la venta a sus clientes y la Administración no realizó los cruces de información respectivos"
22	04214	1	2021	Art 37 de la Ley de IR	Mínimo probatorio Principio de impulso de oficio	1. La carga probatoria para demostrar la fehaciencia de un gasto, recae en primera instancia en el recurrente.	"(…) La inscripción en registros públicos, el nombramiento de la persona natural como gerente, lo cual se verifica en la partida registral y además se da cuenta que el cargo de gerente general se ejecutó en los hechos… Se concluye que el recurrente aportó los requisitos mínimos de los servicios de gerenciamiento." "(…) La recurrente ha suscrito un contrato por servicios de administración, el cual involucra varias actividades. La Administración concluyó que algunos de estos gastos se

							encontraban acreditados, pero reparó los gastos que no cumplían los requisitos mínimos. Se concluye que se levanta el reparo, ya que la Administración cuestiona la falta de credibilidad de la prestación efectiva de los servicios de administración, lo cual fue verificado, ya que es un solo servicio.”
23	06568	1	2021	Art 37 de la Ley de IR	Mínimo probatorio Principio de impulso de oficio Verdad material	1. Los contribuyentes deben mantener un elementos mínimos indispensables de pruebas que acrediten sus operaciones y para determinar la fehaciencia, en principio, es necesario demostrar la autenticidad de las operaciones con los proveedores.	“(…) Se evidencia de la revisión de la documentación mencionada que hay pruebas limitadas de la ejecución del servicio de elaboración de un estudio de gestión vial para la etapa de propuesta de un proyecto específico. Esto incluye elementos como el Informe final de evaluación de calicatas y pruebas de laboratorio del proyecto, el registro de las excavaciones de calicatas y el análisis del tráfico y los censos de carga. Estos documentos concuerdan con el presupuesto y su respectiva valoración, así como con los detalles proporcionados en la orden de compra y la factura correspondiente. Por lo tanto, esta

							información representa un nivel mínimo de veracidad en relación con la prestación del servicio.”
24	01862	4	2020	Inciso a) del artículo 44 de la Ley del IR	Mínimo probatorio Principio de impulso de oficio	1. La carga de la prueba para respaldar de manera razonable y fehaciente la realidad de sus operaciones, le corresponde al contribuyente.	“(...) La recurrente aportó documentación en donde señalaba desde el inicio de sus negociaciones con su proveedor de quinua que el producto sería destinado a Rusia… el contribuyente cumplió al presentar pruebas que razonable y adecuadamente corroboran sus operaciones”
25	07372	10	2021	Inciso a) del art 120 del Código Tributario	Derecho a la prueba Mínimo probatorio	1. Una tercera persona que sea propietario de bienes sujetos a embargo, podrá interponer exclusión de propiedad en cualquier momento con anterioridad a iniciar el remate del bien. Por lo que tiene la carga de probar que antes de la fecha de embargo es de su propiedad.	“(...) Para acreditar la transferencia de propiedad de un bien a futuro se requiere que se acredite el acuerdo de voluntades y la existencia del bien con anterioridad al embargo. Con la copia certificada del contrato ante el SAT, se acredita el acuerdo de voluntades… Además, se añade que mediante Resoluciones del SAT y del Juzgado de Familia, entre otros, acreditó la existencia del bien con anterioridad”
26	09460	10	2021	Art 37 de la Ley del IR	Principio de impulso de oficio	1. La carga de la prueba para acreditar la causalidad y fehaciencia de las	El contribuyente presentó la factura, los medios de pago, videos publicitarios y reportajes sobre los

					Verdad material Principio de autodeterminación	operaciones, corresponde a la recurrente.	servicios prestados. "(...) La Administración no objeta que el servicio de publicidad haya sido brindado a favor de la recurrente, solo argumenta que el contribuyente no acreditó la causalidad de la operación, sin dar las razones por las que considera que el servicio no cumple con el principio señalado" "La Administración no pone en duda la autenticidad las adquisiciones, si no la relación de necesidad del gasto… Es razonable el consumo de combustible y lubricantes, en relación a sus ingresos y que los 2 vehículos (ambulancias) son de su propiedad. Se aprecia que estos gastos son necesarios y normales para la actividad"
27	11410	5	2021	Numeral 3 del artículo 2 del Reglamento de la Ley del IGV e ISC	Verdad material Principio de impulso de oficio	1. La carga de la prueba corresponde a quien afirme o cuestione un hecho.	"(…) Aunque existe una objeción sobre las mermas que carecen de respaldo en un informe técnico que cumpla con los criterios mencionados en el Artículo 37, inciso f), no se puede afirmar que estas califiquen como anotaciones gratuitas, apropiaciones o consumo no necesario y por lo tanto calificar

							como afectos al IGV, ya que no hay sustento de tal afirmación”
28	06549	8	2016		Principio de impulso de oficio Verdad material	1. Corresponde a la Administración demostrar la naturaleza y relación laboral de los empleados.	“La Administración no ha logrado probar de manera contundente que los servicios prestados por las personas en cuestión a favor de la recurrente sean de naturaleza laboral. Por lo tanto, no se ha establecido la obligación de realizar contribuciones al Sistema Nacional de Pensiones y al Régimen Contributivo de la Seguridad Social en Salud durante los períodos pertinentes, debido a la falta de evidencia sólida de subordinación.”

Fuente: Elaboración propia – Información obtenida de la plataforma del Tribunal Fiscal

Del cuadro de análisis de las resoluciones se puede apreciar los siguientes resultados:

- **Indicador: Principio de impulso de oficio**

  Análisis

  De las 28 Resoluciones del Tribunal Fiscal analizadas, se ha identificado este indicador en 24 de ellas. Según los criterios adoptados por el Tribunal, la responsabilidad de la prueba se guía por el principio de iniciativa propia, en medida que la Administración Tributaria está autorizada para llevar a cabo verificaciones de información con terceros u otras medidas destinadas a verificar la autenticidad de los acontecimientos. Este indicador guarda una relación con el concepto de "verdad material", ya que la Administración emprende estas acciones en busca de dicha verdad.

- **Indicador: Verdad material**

  Análisis

  Se ha encontrado este indicador en 14 de las 28 Resoluciones del Tribunal Fiscal analizadas. Se ha podido evidenciar que este indicador de "verdad material" está estrechamente ligado a los principios de "impulso de oficio" y "autodeterminación", ya que, en el primero, la carga de la prueba recae sobre la Administración, mientras que en el segundo recae sobre la parte recurrente; en ambos casos, se busca demostrar la veracidad de los hechos que son motivo de disputa.

- **Indicador: Principio de autodeterminación**

  Análisis

Tras analizar las 28 Resoluciones del Tribunal Fiscal, se ha observado que en 9 de ellas se destaca un indicador “principio de autodeterminación”. Este análisis permite inferir que el Tribunal Fiscal ha establecido un criterio en el cual, en la fase inicial, la responsabilidad de presentar pruebas recae principalmente sobre el contribuyente. Dado que es el contribuyente quien afirma ciertos hechos a través de su declaración de impuestos, se considera que le corresponde demostrar la autenticidad de estas afirmaciones mediante pruebas sólidas.

- **Indicador: Derecho de defensa**

Análisis

De las 28 Resoluciones del Tribunal Fiscal, solo 1 de ellas se centra en el indicador del "derecho de defensa" según su criterio. En esta resolución, se evidencia que cuando la parte recurrente, quien inicialmente asume la carga probatoria, presenta todos sus medios de prueba y la Administración argumenta que dicha documentación carece de suficiente respaldo probatorio, el contribuyente, ejerciendo su derecho de defensa, decide elevar su apelación a instancias superiores

- **Indicador: Derecho a la prueba**

Análisis

De las 28 resoluciones del Tribunal Fiscal que han sido examinadas, no se evidencia que hayan incorporado este indicador como parte de sus argumentos. No obstante, es importante destacar que, en todas estas resoluciones, la presentación de pruebas desempeña un papel fundamental para la resolución de las controversias. Tanto el contribuyente como

la Administración ejercen su derecho al utilizar pruebas como medio para respaldar sus posiciones y argumentos.

- **Indicador: Derecho al debido procedimiento**

Análisis

De las 28 Resoluciones del Tribunal Fiscal analizadas, se destaca una que resalta el "derecho al debido procedimiento". Es crucial señalar que este indicador reviste gran importancia, ya que en todas las disputas tributarias se debe seguir un proceso previamente establecido. Tomando como ejemplo la RTF-11172-2-2019, se evidencia que la Administración ha transgredido este derecho al presentar un nuevo reparo con posterioridad, lo cual constituye un uso indebido de su facultad de reexamen. Es imperativo subrayar que la Administración no puede exigir y reparar algo que no ha sido inicialmente solicitado al contribuyente.

- **Indicador: Mínimo probatorios**

Análisis

En 12 de las 28 resoluciones del Tribunal Fiscal se hace mención a este indicador. El argumento más frecuente presentados por el Tribunal en cuanto a la responsabilidad de la carga de la prueba que recae en el contribuyente es que, el recurrente debe proporcionar una cantidad mínima de evidencia que respalde y autentique sus transacciones.

Conforme a los objetivos de propuestos en el presente trabajo de investigación, se ha podido concluir del análisis los siguientes resultados:

- **Análisis de los resultados de carga de la prueba y los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022.**

La investigación planteo alcanzar el siguiente objetivo principal:

"Examinar cómo afecta la carga de la prueba a los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022."

Para realizar el análisis de cómo afecta la carga de la prueba a los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 al 2022, se ha recurrido a la Resoluciones del Tribunal Fiscal emitidas en los periodos establecidos, de los cuales se ha podido encontrar los siguientes casos:

Operaciones no reales o no fehacientes:

En múltiples resoluciones, el Tribunal ha afirmado que la responsabilidad inicial de presentar pruebas para respaldar sus afirmaciones recae en el contribuyente, ya que este alega los hechos a través de su declaración. Por otro lado, se ha determinado en la RTF N° 11172-2-2019 y en otros casos similares, que la Administración tiene la facultad de presentar elementos de prueba, como cruces de información u otros métodos, para demostrar la inexistencia de una operación. Vale mencionar lo establecido en la RTF N° 09236-10-2017, donde se dispone que, si la Administración detecta indicios de una operación ficticia, debe llevar a cabo acciones para verificar la autenticidad de los hechos. Esto podría implicar la realización de cruces de información con terceros y otras medidas para llegar a una comprensión precisa de los hechos reales.

En relación a la documentación que la recurrente debe proporcionar a la Administración para respaldar la veracidad de sus operaciones, es pertinente mencionar algunos argumentos recopilados de las RTF en estudio:

Siguiendo el enfoque de la RTF N° 02715-10-2020, los contratos con proveedores no son suficientes por sí mismos para demostrar una operación, ya que solo reflejan una intención. Se requiere documentación adicional para confirmar la realización de la operación.

Asimismo, se establece que los voucher, cheques o estados de cuenta por sí solos no son pruebas definitivas de una operación, según lo indicado por las resoluciones. De manera similar, las Guías de Remisión, tal como apunta la RTF N° 01481-3-2017, no son suficientes para demostrar por sí solas que se efectuaron operaciones con un proveedor específico.

Las resoluciones como la RTF N° 07127-8-2016, 10705-2-2019 y 04214-1-2021, entre otras, enfatizan que los contribuyentes deben presentar pruebas mínimas que respalden la veracidad y la fecha de sus operaciones.

Se ha enfatizado repetidamente que tener un comprobante de pago registrado en la contabilidad no es suficiente para demostrar la realidad de una operación. Se requiere proporcionar información adicional para respaldar tal afirmación.

En cuanto a la carga de la prueba que recae en la Administración para demostrar la inexistencia de una operación o afirmar un hecho, la RTF N° 10717-2-2016 establece que la Administración debe respaldar sus afirmaciones con suficiente documentación obtenida a través de medidas como cruces de información y auditorías.

Es importante destacar lo indicado en la RTF N° 08574-1-2017 acerca del incumplimiento tributario y formal de los proveedores de la recurrente. Esta resolución subraya que los incumplimientos de los proveedores no pueden utilizarse como argumento único para negar la existencia de una operación, y que esta afirmación debe estar respaldada por documentación adicional más sólida.

En resumen, las resoluciones mencionadas enfatizan que los contribuyentes deben proporcionar pruebas sustanciales y adicionales más allá de los documentos básicos para demostrar la realidad de sus operaciones, mientras que la Administración debe respaldar sus afirmaciones con documentación suficiente en caso de cuestionar la veracidad de las operaciones.

Existencia de relación laboral

En reiteradas resoluciones como se evidencia en las resoluciones RTF N° 06549-8-2016, RTF N° 01212-8-2017, RTF N° 09792-8-2016 y otras similares, se ha dejado claro que la responsabilidad de probar la existencia de una relación laboral y, por ende, de establecer que la empresa ostenta la calidad de empleadora, recae en la Administración Tributaria.

Existencia de mejoras en un activo fijo

Para determinar si un desembolso realizado por la recurrente en relación a un activo fijo preexistente debe considerarse como costo o gasto, es esencial evaluar el beneficio obtenido en relación al rendimiento estándar. Según lo establecido en la RTF N° 04654-9-2019, se señala que la responsabilidad de demostrar si este desembolso constituirá una mejora o un mantenimiento en el activo recae en la Administración Tributaria.

Este análisis revela criterios clave del Tribunal Fiscal sobre la carga de la prueba en temas tributarios. Estos criterios están estrechamente ligados a los derechos del contribuyente. Cuando se confirma o rechaza una apelación, como resultado, se pueden perder beneficios fiscales, como deducciones de impuestos. Esto destaca cómo la distribución de la carga de la prueba influye en los derechos y responsabilidades tributarias.

Además, alcanzar estas instancias, como el Tribunal Fiscal, implica invertir recursos considerables en tiempo y dinero. Esto enfatiza la relación compleja entre la carga de la prueba y los derechos del contribuyente, subrayando la necesidad de equilibrio en el sistema tributario para permitir la defensa de los derechos sin imponer una carga excesiva.

- **Análisis de los resultados de carga de la prueba dinámica y los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022.**

La investigación planteo alcanzar como primer objetivo específico:

"Analizar cómo afecta la carga de la prueba dinámica a los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022."

La carga dinámica de la prueba se basa en los principios de colaboración y solidaridad, con el propósito de alcanzar la veracidad de las operaciones. En este enfoque, el recurrente presenta la documentación que respalda sus afirmaciones, mientras que la Administración puede optar por aceptar o rebatir dichas afirmaciones con nuevas pruebas.

Dentro de este marco, la responsabilidad de la carga de la prueba dinámica recae en quien esté en mejores condiciones para demostrar la veracidad de la operación en cuestión. Esto se ha reflejado en la RTF N° 09236-10.2017, donde se establece que la

Administración debe realizar inspecciones o cruces de información en respuesta a la documentación presentada por el recurrente, con el fin de validar sus argumentos.

No obstante, existen distintas interpretaciones en otras Resoluciones. La RTF N° 11172-2-2019 destaca que la Administración no está obligada a proporcionar elementos de prueba para verificar la realidad de una operación, subrayando su facultad discrecional en este proceso. Además, la RTF N° 00306-8-2017, hace énfasis en la reinversión de la carga de la prueba, cuando el contribuyente haya presentado elementos mínimos de prueba.

Esta disparidad en las interpretaciones se traduce en situaciones donde algunas resoluciones sugieren que la Administración "puede" realizar acciones adicionales para corroborar o discutir las alegaciones del contribuyente. Por otro lado, otras resoluciones indican que la Administración deberia llevar a cabo estas acciones. Desde esta perspectiva, los derechos del contribuyente se ven afectados, ya que en ocasiones carece de los recursos para respaldar una operación que realmente tuvo lugar, mientras que la Administración está en una posición más favorable para demostrar lo contrario.

- **Análisis de los resultados de carga de la prueba diabólica y los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022.**

La investigación planteo alcanzar como segundo objetivo específico:

“Analizar cómo afecta la carga de la prueba diabólica a los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022.”

Usualmente, en las distintas RTF analizadas, se observa que la responsabilidad primaria de demostrar la autenticidad de operaciones o transacciones en disputa con la Administración Tributaria recae en el contribuyente. Sin embargo, existen situaciones

excepcionales en las que se podría imponer una carga de prueba sumamente exigente, demandando al contribuyente demostrar hechos de una complejidad extrema, inclusive cercanos a lo imposible de demostrar o inexistentes. Esta circunstancia puede ser evaluada como desproporcionada e injusta.

Es relevante señalar que, hasta el momento, en las Resoluciones estudiadas no se ha encontrado la aplicación concreta de esta carga de prueba extremadamente difícil. No obstante, en la Sentencia del Tribunal Constitucional Exp. N° 06135-2006-PA/TC-Ica previamente mencionada, se pone de manifiesto que la aplicación de la llamada "carga de prueba diabólica" tiene un impacto directo y perjudicial sobre los derechos del contribuyente.

VI. DISCUSIÓN

El objetivo de esta investigación consistió en examinar el impacto de la carga de la prueba sobre los derechos del contribuyente en el período de 2016 a 2022 en Perú, con el propósito de proponer recomendaciones para asegurar plenamente sus derechos en las disputas tributarias. Para lograr este propósito, se establecieron dos objetivos específicos. El primero fue analizar cómo la carga de la prueba dinámica afecta los derechos del contribuyente en el mencionado período, y el segundo objetivo fue analizar cómo la carga de la prueba diabólica impacta en los derechos del contribuyente durante el mismo lapso.

Para verificar estas hipótesis planteadas, se realizó un minucioso estudio de 28 resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal, que trataban sobre la carga de la prueba. En este análisis, se puso énfasis en examinar los argumentos presentados por el Tribunal Fiscal entorno a la distribución de la carga de la prueba. A partir de este análisis exhaustivo, se confirmó la hipótesis de que la carga de la prueba efectivamente afecta de manera significativamente los derechos de los contribuyentes en el periodo en cuestión (2016-2022). Esto se debe a que la decisión del Tribunal en cuanto a confirmar o rechazar una apelación tiene un impacto directo en el contribuyente, pudiendo resultar en la pérdida de beneficios tributarios, como deducciones de impuestos.

Adicionalmente, se corroboraron las hipótesis específicas propuestas en el estudio. En primer lugar, se constató que la carga de la prueba dinámica tiene un impacto escaso en los derechos del contribuyente en Perú. Esto ocurre cuando la Administración Tributaria, haciendo uso de su discreción, no realiza acciones complementarias para alcanzar la verdad material, dejando la carga exclusivamente en manos del contribuyente. Por otro lado, se encontró que la aplicación de la carga de la prueba diabólica sí tiene un impacto significativo. Esta carga se

considera desproporcionada, ya que requiere la demostración de hechos extremadamente difíciles o incluso inexistentes, lo que puede ser difícil de cumplir en muchas ocasiones.

Los criterios que señala el Tribunal Fiscal, son importantes, debido a que como se ha mencionado antes, en el caso de Perú, no hay legislación alguna que ponga énfasis en la carga de la prueba tributaria. De los argumentos señálalos por el Tribunal, se puede inferir que:

La carga de la prueba recae en primera instancia en el contribuyente, siguiendo el principio de la autodeterminación de deuda plasmada en la declaración jurada. Desde este punto partimos que la recurrente debe proporcionar información solicitada a la Administración cuando se le haga llegar el primer Requerimiento. En este punto se da la primera controversia, como se ha podido observar en las Resoluciones analizadas, a fin de demostrar la veracidad de sus operaciones el contribuyente debe presentar un "mínimo de elementos" para acreditar lo declarado. Es preciso señalar que no se ha encontrado ninguna norma tributaria que mencione que se entiende por "mínimo de prueba" o "mínimo de elementos" y cuándo la Administración da por cumplido ese mínimo probatorio. Respecto a este punto se ha podido encontrar que el mismo Tribunal ha señado que, en el caso de la prestación de un servicio en la RTF N° 09292-1-2015, se estableció que es posible verificar dicha operación con la presentación de documentación razonable que respalde de manera convincente que el servicio fue efectivamente prestado. Y con respecto a una operación de compra de bienes, se destacó que se pueden respaldar dichas operaciones mediante i) la presentación de documentos que certifiquen el traslado de la mercancía, ii) la exhibición de documentos que validen la recepción de la mercadería y, iii) la comprobación del pago correspondiente a la operación realizada.

Respecto a la carga probatoria correspondiente a la Administración Tributaria, se ha observado que, una vez que el recurrente ha presentado la documentación solicitada en el

requerimiento emitido por la Administración, en casos como la inexistencia de una relación laboral o mejoras inexistentes en un activo fijo, si la Administración refuta tales afirmaciones, la responsabilidad de la carga de la prueba recae plenamente en la Administración.

En contraposición, en situaciones en las que se busca confirmar la autenticidad de una operación, se han identificado varios escenarios. En la RTF N° 09236-10-2017, se establece que la Administración está obligada a realizar inspecciones o cruzar información en respuesta a la documentación presentada por el recurrente. Este proceso tiene como propósito validar los argumentos presentados. No obstante, se encuentran ejemplos en las RTF N° 11172-2-2019 y RTF N° 00306-8-2017, donde se plantea una perspectiva diferente. En la primera de estas resoluciones, se indica que la Administración no tiene la obligación de ofrecer elementos de prueba para verificar la autenticidad de una operación, haciendo hincapié en su capacidad discrecional. En la segunda resolución, se subraya que la inversión de la carga de la prueba sucede cuando el contribuyente ha presentado un nivel mínimo de elementos probatorios. En este punto podemos inferir que hay cierta discrepancia en cuanto a las acciones complementarias por parte de la Administración Tributaria.

Del análisis realizado, concuerdo con la perspectiva presentada por Villagra (2019). Según su argumento, en un principio la carga de la prueba recae sobre el contribuyente la responsabilidad de demostrar las operaciones registradas en el Requerimiento, tal como lo sostiene la Administración. Además, compartimos la opinión de que el nivel mínimo de pruebas se considera satisfecho cuando se cumplen todos los requisitos establecidos por la Administración a través del fiscalizador en los requerimientos.

De lo argumentado, se puede evidenciar que la correcta distribución de la carga de la prueba es muy importante. Por un lado, garantiza que la Administración Tributaria no pueda imponer

demandas excesivas o injustas sobre el contribuyente, protegiendo así su derecho a ser tratado con equidad y justicia. Por otro lado, impide que el contribuyente manipule la falta de evidencia para eludir sus obligaciones tributarias, salvaguardando la integridad del sistema impositivo en su conjunto

VII. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES

Se puede concluir que la carga de la prueba impacta los derechos de los contribuyentes en Perú. Esto se debe a la ausencia de una regulación específica en la normativa, lo que obliga a recurrir a las Resoluciones del Tribunal Fiscal para entender los fundamentos. Este proceso implica una inversión significativa en términos de tiempo y dinero por parte del contribuyente. Además, es importante destacar que las decisiones de confirmar, rechazar o anular una apelación tienen un efecto directo en la parte recurrente, ya que existe la posibilidad de perder el derecho a la deducción de créditos fiscales o gastos deducibles.

En las fiscalizaciones tributarias, es fundamental aplicar el principio de la carga de la prueba dinámica. Este enfoque implica que ambas partes involucradas, es decir, tanto el contribuyente como la Administración, tienen la responsabilidad de presentar pruebas. Sin embargo, esta dinámica puede tener implicaciones para los derechos del contribuyente si la Administración, en el ejercicio de su facultad discrecional, no lleva a cabo las acciones adicionales necesarias para alcanzar una comprensión completa de los hechos. En tales casos, la falta de diligencia por parte de la Administración podría afectar adversamente los derechos del contribuyente.

La utilización de la carga de la prueba diabólica claramente perjudica los derechos del contribuyente, ya que conlleva una carga excesiva que en muchas ocasiones resulta imposible de satisfacer en términos de pruebas.

En relación al nivel mínimo de pruebas exigido por la Administración tributaria, es evidente que no está claramente establecido en ninguna norma cuándo se considera cumplido dicho

mínimo. En este aspecto, coincidimos con Valdez (2022) al afirmar que este nivel mínimo de pruebas no se limita únicamente a lo básico, sino que abarca todos los detalles y especificidades que demuestren la existencia de una operación, es decir, todo lo que se solicita en el Requerimiento.

RECOMENDACIONES

Se recomienda que la Administración Tributaria incluya en la legislación tributaria el concepto y los límites de la "carga de la prueba", tomando en consideración los criterios que el Tribunal Fiscal ha establecido de manera repetitiva. Esto evitaría la necesidad de llevar disputas tributarias a instancias superiores y contribuiría a prevenir situaciones que puedan perjudicar los derechos del contribuyente.

Es esencial desarrollar una normativa que defina los "elementos mínimos de prueba", adaptándola al tipo de actividad propia de cada contribuyente. Esta definición debe tomar en cuenta la diversidad de negocios, desde aquellos que operan con proveedores en actividades primarias hasta empresas de mayor envergadura. Es recomendable que esta normativa o reglamentación tome como base las diversas jurisprudencias del Tribunal Fiscal.

Es recomendable restringir la facultad discrecional otorgada a la Administración en el proceso de fiscalización, especialmente en lo relacionado con los procedimientos ejecutados por los auditores. Es esencial que estas actividades complementarias que realice el auditor sean obligatorias en lugar de opcionales. De esta manera, se garantizaría una mayor uniformidad y rigurosidad en los procesos de fiscalización y se evitarían posibles inconsistencias o arbitrariedades.

Los derechos del contribuyente en procedimientos de fiscalización deberían estar claramente establecidos en una Ley en lugar de limitarse únicamente a una carta. Esta medida otorgaría a dichos derechos una mayor autoridad y protección, asegurando su cumplimiento de manera efectiva.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Aguilar, H. (2016). *La carga de la prueba en la configuración de las operaciones no reales establecidas en el artículo 44° de la Ley del IGV.* Recuperado el 06 de 2023, de Repositorio Universidad de Lima: http://doi.org/10.26439/ulima.tesis/3101

Alegría, D. (2021). *Carga de la prueba en el Juicio Tributario.* Recuperado el 06 de 2021, de Repositorio Revista De Estudios Tributarios: https://estudiosdeadministracion.uchile.cl/index.php/RET/article/view/64656

Blum, G. (2011). *La prueba en el proceso tributario análisis crítico de la valoración y carga de la prueba en el proceso tributario ecuatoriano estudio comparativo y jurisprudencial.* Recuperado el 07 de 2023, de Repositorio Universidad Pacifico Ecuador: http://uprepositorio.upacifico.edu.ec/handle/123456789/125

Bustinza, R. (2019). *Luces y sombras en la fiscalización de operaciones no reales: ¿sobre quién recae la carga de la prueba? Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.* Recuperado el 06 de 2023, de Repositorio de la Pontificia Universidad Católica del Perú: https://core.ac.uk/download/pdf/232119994.pdf.

Camus, D. (2023, 12 de agosto). Entrevista Tesis: La carga de la prueba y los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 - 2022 (A. Vásquez, Entrevistador).

Código Tributario. Decreto Legislativo N° 816, 20 abril de 1996 (Perú)

Donayre, G. (2017). *El principio de confianza legítima: ¿es posible su aplicación al Derecho Tributario?* Recuperado el 07 de 2023, de Comentarios a las modificaciones de los Procedimientos Tributarios y Aduaneros: hacia una relación de equidad:

https://img.lpderecho.pe/wp-content/uploads/2018/02/Descarga-en-PDF-%C2%ABComentarios-a-las-modificaciones-de-los-procedimientos-tributarios-y-aduaneros%C2%BB-Legis.pe_.pdf

Flores, J., & Muñoz, M. (2019). *Facultades discrecionales de la administración tributaria y derechos fundamentales de los contribuyentes de la MYPES del Departamento de Lima 2016-2017.* Recuperado el 06 de 2023, de Repositorio Universidad Nacional del Callao: http://hdl.handle.net/20.500.12952/3884

Garrido, M. (2020). *El TS delimita la carga de la prueba en la relación tributaria".* Recuperado el 06 de 2023, de Repositorio Revista El Economista: https://garrido.es/el-tribunal-supremo-delimita-la-carga-de-la-prueba-en-la-relacion-tributaria/

Ibañez, I. (2023). *La Carga de la prueba del abuso que impude acogerse a la exención en el IRNR corresponde a la Administración Tributaria. STS.* Recuperado el 06 de 2023, de Blog Amicus Curiae: https://isaacibanez.es/interesante-sentencia-tjue-sobre-la-advertencia-miranda/

Larrain, F. (2018). *Algunas consideraciones en torno al artículo 132 del código tributario y la igualdad y defensa de las partes en el proceso.* Recuperado el 07 de 2023, de Revista De Estudios Tributarios: https://lajtp.uchile.cl/index.php/RET/article/view/48164

Ley N.° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. (10 de abril de 2001). Normas Legales, N.º 7597. Diario Oficial El Peruano.

Ley N.° 27584 Ley que Regula el Proceso Contencioso Administrativo. (04 de mayo de 2019). Normas Legales, N° 14927. Diario Oficial El Peruano.

Miranda, D. (2016). *Estudio comparativo de los derechos de los contribuyentes, en las administraciones tributarias de España, Argentina, México y Ecuador.* Recuperado el 07 de 2023, de Repositorio Universidad Andina Simón Bolívar, Sede Ecuador: http://hdl.handle.net/10644/5546

Moreno, C. (2020). *Consideraciones generales sobre la carga de la prueba en el proceso civil.* Recuperado el 07 de 2023, de https://bit. ly/3LnXfU7, 2020

Rodriguez, M., & Zavaleta, B. (2021). *La recaudación de intereses generados por multas tributarias y su afectación en los derechos de los contribuyentes peruanos, 2015-2020.* Recuperado el 07 de 2023, de Repositorio de la Universidad Privada del Norte: https://hdl.handle.net/11537/29399

Salazar, J. (2017). *El garantismo tributario y los derechos del contribuyente en el ordenamiento constitucional peruano.* Recuperado el 07 de 2023, de Repositorio Universidad Privada Antenor Orrego: https://hdl.handle.net/20.500.12759/2385

Serrat, M. (2017). *Los derechos y garantías de los contribuyentes en la era digital: transparencia e intercambio de la información tributaria.* Recuperado el 07 de 2023, de Repositorio Universitat de Barcelona: http://hdl.handle.net/2445/121129

Tolentino, J. (2021). *La facultad de reexamen: un agravio a la situación jurídica de los contribuyentes y a los principios del derecho.* Recuperado el 06 de 2023, de Repositorio Universidad San Ignacio de Loyola: https://hdl.handle.net/20.500.14005/11835

Tunque, O., & Reyes, A. (2017). *La carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización: necesidad de su regulación.* Recuperado el 06 de 2023, de Repositorio Institucional de la Universidad de Lima: https://hdl.handle.net/20.500.12724/9486

Valdez, S. (10 de 08 de 2022). *Causas de la Determinación como Operaciones no Reales y no Fehacientes en la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal y sus Efectos en los Derechos y las Obligaciones de los Contribuyentes. Perú – 2017.* Recuperado el 07 de 2023, de Repositorio Universidad Cátolica de Santa María: https://repositorio.ucsm.edu.pe/handle/20.500.12920/11913

ANEXOS

MATRIZ DE CONSISTENCIA – PROYECTO DE TESIS

"LA CARGA DE LA PRUEBA Y LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE EN EL PERÚ, 2016 – 2022"

<table>
<tr>
<td>Formulación del problema

Problema general

¿Cómo afecta la carga de la prueba a los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022?

Problemas Secundarios

a. ¿Cómo afecta la carga de la prueba dinámica a los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022?

b. ¿Cómo afecta la carga de la prueba diabólica a los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022?</td>
<td>Formulación Objetivos

Objetivo General

Examinar cómo afecta la carga de la prueba a los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022

Objetivos Específicos

a. Analizar cómo afecta la carga de la prueba dinámica a los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022

b. Analizar cómo afecta la carga de la prueba diabólica a los derechos del contribuyente en el Perú, s 2016 – 2022</td>
<td>Supuestos

Supuesto de Hipótesis General

La carga de la prueba afecta significativamente a los derechos de los contribuyentes en el Perú, 2016 – 2022

Supuesto de Hipótesis Específicos

a. La carga de la prueba dinámica afecta escasamente a los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022

b. La carga de prueba diabólica afecta significativamente a los derechos del contribuyente en el Perú, 2016 – 2022</td>
<td>Categorías

Categoría X=
Carga de la prueba

Categoría Y =

Derechos de los contribuyentes</td>
<td>Definición de Categorías

Carga de la prueba

Responsabilidad u obligación de presentar y respaldar adecuadamente la evidencia necesaria para sostener una posición o argumento en un asunto tributario. Según el tipo de distribución de la carga se dividen en: Carga de prueba dinámica y carga de prueba diabólica.

Derechos del contribuyente

Son los privilegios y garantías que tiene una persona o entidad que cumple con sus obligaciones tributarias. Se encuentran descritos en el Código Tributario y en la Constitución Política del Perú</td>
<td>Dimensiones

Carga de prueba dinámica

Carga de prueba diabólica

Constitución Política del Perú

Código Tributario</td>
<td>Indicadores

X1: Principio de impulso de oficio
X2: Verdad material
X3: Principio de autodeterminación

X1: Derecho de defensa
X2: Derecho a la prueba
X3: Derecho al debido procedimiento
X4: Mínimo probatorios</td>
</tr>
</table>

Instrumento de validación

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

INSTRUMENTO DE VALIDACIÓN

En la página web del Tribunal Fiscal, dentro del período comprendido entre 2016 y 2022, se encontraron un total de 178 Resoluciones que cuentan con una sumilla. De estas, se examinarán cuidadosamente 28 Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal para examinar de cerca cómo se aplican los criterios de determinación de la carga de la prueba. Esta muestra representativa permitirá un estudio detallado y exhaustivo de los casos en los que se aborda este aspecto clave del proceso jurídico.

Y Variable asociada: Carga de prueba

- X1: Principio de impulso de oficio

Conforme a este principio, las autoridades están obligadas a tomar la iniciativa y promover activamente el desarrollo del procedimiento administrativo. Esto implica que deben ordenar de oficio la realización o práctica de los actos necesarios para esclarecer y resolver las cuestiones pertinentes (Ley 27444). Para el caso de la fiscalización tributaria, la Administración debe impulsar el proceso de fiscalización. A través del análisis de las Resoluciones del Tribunal Fiscal (RTF), se determinará cuántas de ellas incorporan y aplican el principio de impulso de oficio para la determinación de la carga de la prueba en la resolución de conflictos

- X2: Verdad material

Durante el proceso de fiscalización la Administración Tributaria, está obligada a realizar una completa verificación de los hechos que fundamentan sus decisiones. Para ello, debe tomar todas las medidas de prueba necesarias permitidas por la ley, incluso si no fueron propuestas por los administrados o si estos han acordado renunciar a ellas (inciso 1.11 del artículo IV del Título Preliminar de la LPAG). Se examinarán la cantidad de RTF en las que, en busca de resolución de conflictos sobre la carga de la prueba, el Tribunal Fiscal ha evaluado de manera amplia y flexible la evidencia presentada por las partes, buscando la verdad material detrás de los hechos controvertidos y no simplemente basándose en la forma de presentación de las pruebas.

- X3: Principio de autodeterminación

Este principio reconoce la capacidad que tienen los contribuyentes para realizar sus propios cálculos y declaraciones de impuestos, tomando en cuenta las normativas vigentes. A través del análisis de las RTF, se determinará cuántas de ellas incorporan y aplican el principio de impulso de autodeterminación para la determinación de la carga de la prueba en la resolución de conflictos en el marco de la carga de la prueba.

Variable de supervisión: Derechos de los contribuyentes

- X1: Derecho de defensa

Los contribuyentes tienen el derecho de presentar sus argumentos, proporcionar y presentar pruebas, y recibir una decisión fundamentada y basada en el marco jurídico

correspondiente (1.2 del artículo IV de la Ley del Procedimiento Administrativo General). Se determinará la cantidad de RTF que buscan la resolución de conflictos sobre la carga de la prueba en la cuales esta controversia entre la Administración y contribuyente, afectaron el derecho de defensa de este último.

- X2: Derecho a la prueba

El derecho a la prueba en materia tributaria se refiere al derecho que tienen los contribuyentes y las autoridades tributarias de presentar y controvertir pruebas durante un proceso o procedimiento tributario. Este derecho permite a las partes involucradas respaldar sus argumentos, alegaciones y posiciones mediante la presentación de pruebas relevantes y convincentes, para asegurar un proceso más justo y equitativo. Se determinará la cantidad de RTF que buscan la resolución de conflictos sobre la carga de la prueba en la cuales esta controversia entre la Administración y contribuyente, afectaron el derecho a la prueba de este último.

- X3: Derecho al debido procedimiento

Los ciudadanos tienen el pleno disfrute de todos los derechos y protecciones asociados al debido procedimiento administrativo, el cual incluye el derecho a expresar sus argumentos, presentar y producir pruebas, y recibir una decisión fundamentada y basada en el marco legal correspondiente (numeral 1.2. del artículo IV de la LPAG). Se determinará la cantidad de RTF que buscan la resolución de conflictos sobre la carga de la prueba en la cuales esta controversia entre la Administración y contribuyente, afectaron el derecho al debido proceso de este último.

- X4: Mínimo probatorio

El mínimo probatorio en el ámbito de la SUNAT implica que la entidad debe disponer de pruebas sólidas y suficientes que respalden sus acciones, como la determinación de impuestos o la imposición de sanciones. En la legislación peruana no se determina cuál es el "mínimo probatorio", es por ello que se determinará qué RTF abarca el tema de carga de la prueba y el mínimo probatorio y la resolución a la controversia.

Juicio de expertos

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

FICHA DE INFORME DE OPINIÓN DE EXPERTOS

TITULO DE LA INVESTIGACIÓN: "LA CARGA DE LA PRUEBA Y SU RELACIÓN EN LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE (JURISPRUDENCIA RTF 2016 – 2022)"

I. DATOS GENERALES:

1.1 Apellidos y Nombres del Experto : Cáceres Alemán, Pedro Luis
1.2 Grado académico : Magister, Contador Público y Administrador de Empresas
1.3 Cargo e institución donde labora : Docente Asociado en UNMSM
1.4 Nombre del instrumento : Análisis documentario – Resoluciones del Tribunal Fiscal
1.5 Autor(es) del Instrumento : Angela Vásquez Vásquez

II. ASPECTOS DE VALIDACIÓN:

INDICADORES	CRITERIOS	Excelente 81-100%	Muy Buena 61-80%	Buena 41-60%	Mejorable 21-40%	Deficiente 00-20%
1.CLARIDAD	Lenguaje claro, preciso, sintáctica y semántica son adecuadas.	X				
2.OBJETIVIDAD	Está expresado en conductas observables.	X				
3.ACTUALIDAD	Adecuado al avance de la ciencia y la tecnología.		X			
4.ORGANIZACION	Existe una organización lógica.		X			
5.SUFICIENCIA	Comprende los ítems en cantidad y calidad para obtener la medición	X				
6.INTENCIONALIDAD	Adecuado para valorar aspectos de las estrategias de investigación.	X				
7.CONSISTENCIA	Basado en aspectos teórico-científicos de la investigación.		X			
8.COHERENCIA	Alineamiento de variables, dimensiones e indicadores	X				
9.METODOLOGIA	La estrategia responde al propósito del diagnóstico	X				
10. PERTINENCIA	El instrumento es adecuado para el propósito de la investigación.	X				

III. OPINION CUALITATIVA

Se explican criterios de determinación de la carga de la prueba, muestra representativa metodología adecuada e instrumento para el propósito de la investigación

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

IV. OPINIÓN DE APLICABILIDAD

[X] El instrumento puede ser aplicado, tal como está elaborado.
(...) El instrumento debe ser mejorado antes de ser aplicado, y nuevamente validado.

V. PROMEDIO DE VALORACIÓN: 90 %

Lugar y fecha: Lima, 28/06/2023

Firma del Experto
DNI.Nº 09627225 Teléfono Nº 951.968554

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

Título: "LA CARGA DE LA PRUEBA Y SU RELACIÓN EN LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE (JURISPRUDENCIA RTF 2016 – 2022"

CERTIFICADO DE VALIDEZ DE CONTENIDO DEL INSTRUMENTO QUE MIDE LA VARIABLE:

"Carga de la prueba"

Nº	DIMENSIONES / ítems	Pertinencia[1]		Relevancia[2]		Claridad[3]		Sugerencias
DIMENSIÓN 1 : Carga de prueba dinámica / DIMENSIÓN 2: Carga de prueba diabólica		Si	No	Si	No	Si	No	
1	Principio de impulso de oficio	X		X		X		
2	Verdad material	X		X		X		
3	Principio de autodeterminación	X		X		X		

"Derechos de los contribuyentes"

Nº	DIMENSIONES / ítems	Pertinencia[1]		Relevancia[2]		Claridad[3]		Sugerencias
DIMENSIÓN 1 : Constitución Política del Perú / DIMENSIÓN 2: Código Tributario		Si	No	Si	No	Si	No	
1	Derecho de defensa	X		X		X		
2	Derecho a la prueba	X		X		X		
3	Derecho al debido procedimiento	X		X		X		
4	Mínimo probatorios	X		X		X		

Observaciones: Se aplica criterio adecuado

Opinión de aplicabilidad: Aplicable [X] No aplicable [ ]

Apellidos y nombres del juez validador: Cáceres Alemán, Pedro Luis DNI: 09627089

Especialidad del validador: Contador Público

Lima 28 de junio del 2023

Firma del experto informante

1. **Pertinencia**: El ítem corresponde al concepto teórico formulado.
2. **Relevancia**: El ítem es apropiado para representar al componente o dimensión específica.
3. **Claridad**: Se entiende sin dificultad alguna el enunciado del ítem, es conciso, exacto y directo.

Suficiencia: se dice suficiencia cuando los ítems planteados son suficientes para medir la dimensión.

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

FICHA DE INFORME DE OPINIÓN DE EXPERTOS

TITULO DE LA INVESTIGACIÓN: "LA CARGA DE LA PRUEBA Y SU RELACIÓN EN LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE (JURISPRUDENCIA RTF 2016 – 2022)"

I. DATOS GENERALES:

1.1 Apellidos y Nombres del Experto : Miranda Avalos, Sonia Jackeline

1.2 Grado académico : Mg.

1.3 Cargo e institución donde labora : Docente- UNMSM

1.4 Nombre del instrumento : Análisis documentario – Resoluciones del Tribunal Fiscal

1.5 Autor(es) del Instrumento : Angela Vásquez Vásquez

II. ASPECTOS DE VALIDACIÓN:

INDICADORES	CRITERIOS	Excelente 81-100%	Muy Buena 61-80%	Buena 41-60%	Mejorable 21-40%	Deficiente 00-20%
1.CLARIDAD	Lenguaje claro, preciso, sintáctica y semántica son adecuadas.		X			
2.OBJETIVIDAD	Está expresado en conductas observables.		X			
3.ACTUALIDAD	Adecuado al avance de la ciencia y la tecnología.		X			
4.ORGANIZACION	Existe una organización lógica.		X			
5.SUFICIENCIA	Comprende los ítems en cantidad y calidad para obtener la medición		X			
6.INTENCIONALIDAD	Adecuado para valorar aspectos de las estrategias de investigación.		X			
7.CONSISTENCIA	Basado en aspectos teórico-científicos de la investigación.		X			
8.COHERENCIA	Alineamiento de variables, dimensiones e indicadores		X			
9.METODOLOGIA	La estrategia responde al propósito del diagnóstico		X			
10. PERTINENCIA	El instrumento es adecuado para el propósito de la investigación.		X			

III. OPINION CUALITATIVA

.....

Se reviso la matriz dimensiones e indicadores.....

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

IV. OPINIÓN DE APLICABILIDAD

(x) El instrumento puede ser aplicado, tal como está elaborado.
(...) El instrumento debe ser mejorado antes de ser aplicado, y nuevamente validado.

V. PROMEDIO DE VALORACIÓN:

79 %

Lugar y fecha: Lima, 28/06/2023



Firma del Experto
DNI.Nº.. 42896086.Teléfono Nº 990596517

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

Título: "LA CARGA DE LA PRUEBA Y SU RELACIÓN EN LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE (JURISPRUDENCIA RTF 2016 – 2022"
CERTIFICADO DE VALIDEZ DE CONTENIDO DEL INSTRUMENTO QUE MIDE LA VARIABLE:

"Carga de la prueba"

N°	DIMENSIONES / ítems	Pertinencia[1]		Relevancia[2]		Claridad[3]		Sugerencias
DIMENSION 1 : Carga de prueba dinámica / DIMENSION 2: Carga de prueba diabólica		Si	No	Si	No	Si	No	
1	Principio de impulso de oficio	x		x		x		
2	Verdad material	x		x		x		
3	Principio de autodeterminación	x		x		x		

"Derechos de los contribuyentes"

N°	DIMENSIONES / ítems	Pertinencia[1]		Relevancia[2]		Claridad[3]		Sugerencias
DIMENSION 1 : Constitución Política del Perú / DIMENSION 2: Código Tributario		Si	No	Si	No	Si	No	
1	Derecho de defensa	x		x		x		
2	Derecho a la prueba	x		x		x		
3	Derecho al debido procedimiento	x		x		x		
4	Mínimo probatorios	x		x		x		

Observaciones: _____

Opinión de aplicabilidad: **Aplicable [x]** **No aplicable [ ]**

Apellidos y nombres del juez validador: _____ **DNI:** _____

Especialidad del validador: __Sonia Miranda Avalos_____

Lima 28 de junio del 2023

1. **Pertinencia**: El ítem corresponde al concepto teórico formulado.
2. **Relevancia**: El ítem es apropiado para representar al componente o dimensión específica.
3. **Claridad**: Se entiende sin dificultad alguna el enunciado del ítem, es conciso, exacto y directo.

Suficiencia: se dice suficiencia cuando los ítems planteados son suficientes para medir la dimensión.

Firma del experto informante

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

Título: "LA CARGA DE LA PRUEBA Y SU RELACIÓN EN LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE (JURISPRUDENCIA RTF 2016 – 2022"
CERTIFICADO DE VALIDEZ DE CONTENIDO DEL INSTRUMENTO QUE MIDE LA VARIABLE:

"Carga de la prueba"

N°	DIMENSIONES / ítems	Pertinencia[1]		Relevancia[2]		Claridad[3]		Sugerencias
DIMENSION 1 : Carga de prueba dinámica / DIMENSION 2: Carga de prueba diabólica		Si	No	Si	No	Si	No	
1	Principio de impulso de oficio	X		X		X		Incluir referencia APA en la teoría.
2	Verdad material	X		X		X		
3	Principio de autodeterminación	X		X		X		

"Derechos de los contribuyentes"

N°	DIMENSIONES / ítems	Pertinencia[1]		Relevancia[2]		Claridad[3]		Sugerencias
DIMENSION 1 : Constitución Política del Perú / DIMENSION 2: Código Tributario		Si	No	Si	No	Si	No	
1	Derecho de defensa	X		X		X		Incluir referencia APA en la teoría.
2	Derecho a la prueba	X		X		X		
3	Derecho al debido procedimiento	X		X		X		
4	Mínimo probatorios	X		X		X		

Observaciones: Las dimensiones en lo teórico cumplen la pertinencia, de acuerdo a sus dimensiones cumple con la relevancia y los ítems tienen claridad de acuerdo a la matriz de consistencia, por lo tanto cumple con la suficiencia.

Opinión de aplicabilidad: **Aplicable [X]** **No aplicable [ ]**

Apellidos y nombres del juez validador: Carreño Escobedo, Jorge Raul **DNI:** 33265738

Especialidad del validador: Informático y estadístico.

Lima 01 de julio del 2023

Firma del experto informante

1. **Pertinencia**: El ítem corresponde al concepto teórico formulado.
2. **Relevancia**: El ítem es apropiado para representar al componente o dimensión específica.
3. **Claridad**: Se entiende sin dificultad alguna el enunciado del ítem, es conciso, exacto y directo.

Suficiencia: se dice suficiencia cuando los ítems planteados son suficientes para medir la dimensión.