

IMPLICANCIAS JURÍDICAS DE LA CARGA DE LA PRUEBA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA POR OPERACIONES NO REALES

LEGAL IMPLICATIONS OF THE ALLOCATION OF THE BURDEN OF PROOF IN TAX AUDIT PROCEDURES INVOLVING FICTITIOUS TRANSACTIONS

<https://doi.org/10.24265/afi.2025.v16n1.05>

María Escalante Miñano
Universidad Nacional Mayor de San Marcos
mariaescalantem@gmail.com
<https://orcid.org/0009-0008-6653-9080>

Recibido: 21 de mayo de 2025

Aprobado: 17 de junio de 2025

RESUMEN

Las operaciones no reales constituyen una modalidad relevante de evasión tributaria en el Perú, especialmente en el Impuesto General a las Ventas (IGV), que involucra la simulación de compras o ventas inexistentes. Este artículo analiza las implicancias jurídicas de la carga de la prueba en los procedimientos de fiscalización tributaria orientados a detectar dichas operaciones ficticias. Se desarrolla un estudio comparativo entre el marco normativo peruano y los sistemas fiscales de España, Chile, Estados Unidos y Argentina, examinando las disposiciones tributarias y probatorias, los principios aplicables (como la verdad material, la presunción de veracidad e *in dubio pro contribuyente*) y la doctrina de la carga dinámica de la prueba. La investigación, de corte dogmático-jurídico, identifica que en todos los ordenamientos analizados recae principalmente en el contribuyente la obligación de acreditar la realidad de sus operaciones y beneficios fiscales; sin embargo, existen matices importantes. Se discuten las diferencias normativas y doctrinarias, destacando las excepciones y mecanismos que permiten redistribuir dinámicamente la carga probatoria hacia la Administración Tributaria en ciertos supuestos, con el objetivo de equilibrar la posición de las partes y respetar los principios de capacidad contributiva y seguridad jurídica. Finalmente, se ofrecen conclusiones sobre la necesidad de una regulación más clara en el Perú respecto a la carga de la prueba en fiscalizaciones por operaciones no reales, tomando en cuenta las lecciones comparadas.

Palabras clave: carga de la prueba; fiscalización tributaria; operaciones no reales.

ABSTRACT

Non-real transactions (fictitious or simulated operations) are a significant form of tax evasion in Peru's Value Added Tax system, involving invoices or transactions that never actually occurred.

© Esta obra está bajo una Licencia Creative Commons Atribución-NoComercial-CompartirIgual 4.0 Internacional (CC BY-NC-SA 4.0). Faculta a los usuarios a compartir: copiar y redistribuir el material en cualquier medio o formato y adaptar: remezclar, transformar y desarrollar el material, siempre y cuando se acredite al autor original, no se utilice con propósitos comerciales y las nuevas creaciones se licencien bajo los mismos términos de esta licencia.



This article examines the legal implications of the burden of proof in tax audit procedures aimed at uncovering such sham transactions. A comparative analysis is conducted between Peruvian law and the frameworks of Spain, Chile, the United States, and Argentina, reviewing tax rules and evidence provisions, applicable legal principles, and the doctrine of dynamic burden of proof. The research finds that, across these jurisdictions, the obligation to prove the reality of transactions or entitlement to tax benefits lies primarily with the taxpayer, yet important differences and exceptions exist. We discuss how each system allocates or shifts the evidentiary burden - for instance, Spain's General Tax Law explicitly places the onus on whoever claims a tax right, Chile's Tax Code requires taxpayers to substantiate the truth of their returns, U.S. law allows shifting the burden to the IRS under certain conditions, and Argentina employs legal presumptions favoring the Treasury. The concept of a dynamic burden of proof is explored as a tool to assign proof duties to the party best positioned to produce evidence. In conclusion, the paper highlights the need for clearer regulation in Peru regarding the burden of proof in tax audits for non-real operations, informed by comparative insights to ensure fairness, respect for taxpayer rights, and effective tax enforcement.

Keywords: *burden of proof; tax audit; fictitious transactions; dynamic evidence; comparative law*

INTRODUCCIÓN

En el Perú, una de las formas más difundidas de evasión tributaria en el impuesto al valor agregado (Impuesto General a las Ventas, en adelante IGV) consiste en las denominadas “operaciones no reales”. Estas implican la simulación de transacciones comerciales, ya sea mediante la inexistencia de uno de los sujetos intervinientes (comprador o vendedor ficticio) o la inexistencia del bien o servicio supuestamente transferido. La finalidad de dichas operaciones simuladas suele ser obtener indebidamente ventajas fiscales, como créditos fiscales de IGV o deducciones de gastos para el Impuesto a la Renta, basados en comprobantes de pago falsos o inexistentes. Según estimaciones periodísticas, este tipo de esquemas defraudatorios llegó a representar más de S/ 5 millones en evasión en un solo año en Perú, evidenciando la magnitud del problema (Bustinzá Carpio, 2019).

Para hacer frente a esta problemática, la administración tributaria (SUNAT) ejerce su potestad fiscalizadora revisando y verificando la veracidad de las operaciones declaradas por los contribuyentes. En dichos **procedimientos de fiscalización tributaria** por operaciones no reales, surge como cuestión central determinar

sobre quién recae la carga de la prueba de la realidad o falsedad de las operaciones investigadas. Esto es, si corresponde inicialmente al contribuyente demostrar la efectividad de sus compras y ventas, o si por el contrario la Administración Tributaria debe acreditar el carácter ficticio de las operaciones que objeta. La correcta asignación de la carga probatoria resulta fundamental, pues tiene implicancias directas en la eficacia de la fiscalización y en las garantías del contribuyente durante el procedimiento. Una distribución inadecuada podría vulnerar principios como la capacidad contributiva (por ejemplo, al gravar hechos inexistentes por falta de prueba del contribuyente) o la seguridad jurídica, al generar incertidumbre sobre el resultado de las controversias (Bustinzá Carpio, 2019).

En el ordenamiento peruano, a diferencia de otros sistemas, no existe una norma expresa en el Código Tributario ni en la Ley del IGV que detalle reglas generales sobre la carga de la prueba en procedimientos de fiscalización. Ello ha llevado a que la determinación de quién debe probar qué en casos de *operaciones no reales* dependa del análisis caso por caso y de criterios jurisprudenciales del Tribunal Fiscal. Algunos

estudios han determinado la necesidad de regular explícitamente esta materia para dotar de mayor predictibilidad y equidad a las fiscalizaciones (Bustinzá Carpio, 2019). Por otro lado, en la doctrina comparada se identifican investigaciones: en países como España y Chile la legislación tributaria impone claramente al contribuyente la obligación de justificar sus declaraciones y beneficios fiscales (Asesores, 2017); en Estados Unidos predominaba históricamente la presunción de corrección de los ajustes del fisco, aunque reformas legales recientes permiten invertir la carga en ciertos supuestos; mientras que en Argentina las normas de procedimiento recurren a presunciones legales que facilitan la posición probatoria del ente fiscal, requiriendo que el contribuyente desvirtúe dichas presunciones con pruebas fehacientes. Asimismo, ha cobrado relevancia la teoría de la carga dinámica de la prueba, según la cual la obligación de probar puede desplazarse hacia la parte que se encuentre en mejor posición para aportar determinada evidencia, como mecanismo para lograr decisiones más justas.

El objetivo principal de este artículo es analizar el régimen jurídico de la carga de la prueba en los procedimientos de fiscalización de operaciones no reales en el Perú, identificando sus vacíos o ambigüedades, e interpretar sus *implicancias legales* a la luz de los principios tributarios aplicables. Adicionalmente, se realizará una comparación normativa y doctrinal con los sistemas de España, Chile, Estados Unidos y Argentina, lo que permitirá detectar convergencias y divergencias en la asignación de la carga probatoria, así como buenas prácticas o lecciones que pudieran ser útiles para el contexto peruano. De esta forma, se espera contribuir con lineamientos que mejoren la certeza jurídica y el equilibrio en la relación del ente fiscal y el contribuyente durante las fiscalizaciones por operaciones inexistentes, reforzando tanto la eficacia en la lucha contra la evasión como la protección de los derechos de los administrados.

MÉTODO

El presente estudio adopta un enfoque cualitativo, de nivel descriptivo-exploratorio y de naturaleza teórica, orientado a analizar las implicancias jurídicas de la carga de la prueba en los procedimientos de fiscalización tributaria, específicamente en los casos de operaciones no reales.

La investigación se enmarca en un diseño no experimental y se sustenta en el método dogmático-jurídico, el cual permite examinar de manera sistemática y crítica el ordenamiento jurídico vigente, así como las interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales relevantes al tema objeto de estudio.

Para el desarrollo del estudio se ha llevado a cabo una revisión de la literatura y un análisis documental de fuentes normativas nacionales e internacionales vinculadas al derecho tributario sustantivo y procedimental, tales como el Código Tributario, La Ley del Impuesto General a las Ventas, La Ley del Impuesto a la Renta y el *Reglamento del procedimiento de fiscalización*. Asimismo, se han examinado jurisprudencias relevantes del Tribunal Fiscal y del Poder Judicial, así como normas de derecho comparado, particularmente de países de la región que han abordado la problemática de la carga probatoria en el ámbito tributario.

El procedimiento metodológico seguido comprendió: (i) la delimitación del problema jurídico, (ii) la recopilación y sistematización de fuentes normativas, doctrinarias y jurisprudenciales pertinentes, y (iii) el análisis crítico de los fundamentos jurídicos sobre la carga de la prueba en el contexto fiscalizador. Finalmente, se elaboró una propuesta interpretativa que permita delimitar los alcances jurídicos de la carga de la prueba en los procedimientos de fiscalización por operaciones no reales, resaltando sus implicancias en los derechos del contribuyente y en el actuar de la administración tributaria.

RESULTADOS

A continuación, se presentan de forma resumida los principales hallazgos obtenidos del estudio sobre la carga de la prueba en fiscalizaciones tributarias por operaciones no reales:

- **En el marco legal del Perú:** Actualmente, la legislación peruana no define explícitamente quién tiene la carga de la prueba en un procedimiento de fiscalización. En la práctica, SUNAT suele exigir al contribuyente que acredite la realidad de las operaciones cuestionadas (existencia efectiva de proveedores, bienes y servicios) mediante documentación sustentatoria. No obstante, el Tribunal Fiscal ha emitido pronunciamientos diversos: algunos criterios atribuyen al contribuyente el deber inicial de probar sus operaciones, mientras otros han reconocido que la Administración Tributaria debe presentar indicios o pruebas mínimas de la simulación antes de exigir al contribuyente desvirtuarla. Esta disparidad evidencia la ausencia de una regla clara, generando inseguridad jurídica.
- **España:** La Ley 58/2003, General Tributaria, establece una regla general según la cual “quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”, lo que en la práctica significa que el contribuyente debe probar los hechos que fundamentan sus pretensiones o declaraciones tributarias. De igual modo, la Administración Tributaria debe probar los hechos constitutivos de infracciones que imputa o de supuestos de fraude. En los procedimientos de aplicación de los tributos (verificación, inspección, etc.), esto se traduce en que el contribuyente cargue con la prueba de la veracidad de sus actos, datos y declaraciones. Sin embargo, el sistema español contempla excepciones importantes basadas en la facilidad probatoria: si el contribuyente señala específicamente elementos probatorios que obran en poder de la Administración, se considera cumplido su deber de probar en cuanto a esos elementos. Asimismo, la jurisprudencia y doctrina españolas reconocen el principio de que la carga puede desplazarse hacia quien esté en mejor condición de aportar la prueba (*principio de facilidad probatoria*), lo que es análogo a la doctrina de la carga dinámica (Garrido, 2020).
- **Chile:** El Código Tributario chileno (inciso 1° del artículo 21) dispone expresamente que “*le corresponde al contribuyente probar con los documentos, libros de contabilidad u otros medios... la veracidad de sus declaraciones o la naturaleza de los antecedentes y monto de las operaciones que deban servir para el cálculo del impuesto*”. Esta norma positiva confirma que, durante la etapa de fiscalización administrativa ante el Servicio de Impuestos Internos (en adelante, SII), es el **contribuyente** quien debe aportar la documentación necesaria que acredite la realidad de lo declarado (ventas, compras, créditos fiscales, entre otros.). La doctrina chilena señala que tal regla no es ajena al principio general del artículo 1698 del Código Civil (que asigna la carga probatoria al que alega un derecho u obligación), sino más bien una manifestación específica en materia tributaria (zambrano, 2023). En consecuencia, ante un reparo por operaciones inexistentes, el contribuyente debe presentar libros, facturas, contratos, guías de despacho u otros medios probatorios que demuestren la efectiva realización de dichas operaciones. Por su parte, la Administración (SII) tiene facultades inquisitivas para indagar y obtener información de terceros (cruces de información, cotejo de datos contables, etc.), pero si el contribuyente no logra convencer con sus pruebas, la autoridad fiscal determinará la obligación tributaria prescindiendo de esas operaciones cuestionadas. En sede judicial (reclamo ante tribunales tributarios y aduaneros), la jurisprudencia chilena tradicionalmente también ha sostenido que recae en el contribuyente la carga de probar la improcedencia de los giros o liquidaciones del SII, en línea con la presunción de legalidad de los actos administrativos.

- **Estados Unidos:** En el sistema fiscal federal de EE.UU., la regla general histórica ha sido que las determinaciones del IRS (en adelante, Servicio de Impuestos Internos) gozan de una presunción de corrección, por lo que el contribuyente impugnante tiene la carga de probar que la determinación (p. ej., un ajuste en una auditoría o una deficiencia tributaria reclamada) es errónea. Esto ubicaba el *onus probandi* principalmente en el contribuyente durante los litigios ante el Tax Court u otros tribunales. No obstante, a partir de 1998, con la aprobación de la Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act, se introdujo el Section 7491 of the Internal Revenue Code, que permite invertir la carga de la prueba hacia el IRS bajo ciertas condiciones. En esencia, si el contribuyente presenta evidencia fidedigna con relación a un hecho controvertido en un procedimiento judicial tributario, y además cumple con requisitos como haber cooperado con el IRS y llevados registros contables fidedignos, entonces la carga de probar ese hecho recae en el IRS. Este cambio legislativo buscó nivelar el terreno para los contribuyentes cumplidores. En la práctica, Section 7491 codificó criterios que algunos tribunales ya aplicaban: por ejemplo, para partidas de ingresos no declarados el IRS siempre tuvo que aportar algún fundamento, mientras que para deducciones o créditos (que son considerados beneficios fiscales otorgados por ley) el contribuyente típicamente debía probar su derecho. Ahora, con la norma vigente, si el contribuyente aporta suficiente evidencia y la cuestión probatoria esta equilibrada, prevalece la posición del contribuyente (el llamado tie-breaker a favor del contribuyente) (KD Mitchell, 2024). Cabe señalar que, en materia de sanciones tributarias, el IRS tiene por ley la carga de presentar pruebas de la comisión de la infracción (*burden of production*) y demostrar la procedencia de multas, aunque en última instancia la carga de persuasión puede permanecer con el contribuyente. En resumen, el derecho

estadounidense asigna inicialmente la carga al contribuyente, pero prevé mecanismos de inversión parciales que, combinados con el estándar de prueba de preponderancia de evidencia, brindan cierta protección al contribuyente diligente.

- **Argentina:** El ordenamiento tributario argentino se caracteriza por otorgar a la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante, AFIP) potentes herramientas presuntivas y por exigir un alto estándar probatorio al contribuyente. Si bien no existe un enunciado tan conciso como en España o Chile, la Ley 11.683 de Procedimiento Tributario y sus modificatorias establecen diversos medios para la determinación de oficio de las obligaciones impositivas cuando el contribuyente no coopera o sus registros son deficientes. En particular, la ley faculta al Fisco a calcular la base imponible mediante presunciones legales en casos de falta de comprobantes o registros fiables. Por ejemplo, la ausencia de contabilidad o documentación fehaciente habilita a la AFIP a estimar la renta o las ventas del contribuyente aplicando índices indirectos (consumos de servicios, movimientos de fondos, activos, etc.), naciendo la presunción de que la determinación fiscal es legal y correcta, sin perjuicio del derecho del contribuyente a probar lo contrario. En tales casos, la carga de la prueba se invierte drásticamente: es el **contribuyente** quien debe desvirtuar la determinación de oficio por parte de la AFIP aportando pruebas **concretas y fehacientes**, pues la ley advierte que no tendrán valor las meras argumentaciones generales o conjeturas. Además, aun si el contribuyente logra probar parcialmente en su favor, la ley prevé que la determinación fiscal no decae en su totalidad sino solo en la medida en que la prueba contundente lo obligue. De esta manera, el ordenamiento argentino impone una carga probatoria rigurosa al contribuyente para rebatir los ajustes del Fisco. Esta orientación se ve reforzada por el reconocimiento expreso del principio de la realidad económica en el artículo 12° de la Ley 11.683, según el cual,

para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, la AFIP puede prescindir de las formas jurídicas simuladas y atender a los hechos económicos sustanciales realizados por los contribuyentes. En consecuencia, si la autoridad concluye que una operación es ficticia o simulada (p. ej., comprobantes ideológicamente falsos), podrá recalificarla y el contribuyente afrontará la difícil tarea de demostrar lo contrario en sede administrativa o contenciosa. En cuanto a la revisión judicial, rige también la presunción de legitimidad del acto administrativo: quien inicia una demanda de repetición o impugnación de determinación debe probar efectivamente los errores del Fisco o la improcedencia del tributo abonado de más. No obstante, la jurisprudencia argentina, especialmente en el fuero federal contencioso tributario, ha desarrollado criterios para morigerar situaciones extremas, exigiendo que las presunciones del Fisco sean razonables y basadas en hechos probados, y aplicando por analogía garantías del derecho penal (como in dubio pro reo en casos sancionatorios) cuando corresponda.

En síntesis, los resultados comparativos muestran que: (a) Perú carece de una norma expresa y su práctica oscila entre posturas, lo que plantea la necesidad de reglas claras; (b) tanto España como Chile han positivizado la regla de que el contribuyente pruebe sus declaraciones, aunque España reconoce con más énfasis la dinámica probatoria y ciertas protecciones al contribuyente; (c) Estados Unidos mantiene la carga en el contribuyente salvo que este logre activamente transferirla cumpliendo requisitos, evidenciando un modelo de carga de la prueba parcialmente dinámico por diseño legal; y (d) Argentina favorece ampliamente al Fisco mediante presunciones y exige al contribuyente destruir esas presunciones con pruebas sólidas, en consonancia con una filosofía anti evasión robusta. Todos los sistemas estudiados, sin embargo, comparten la noción de que la eficacia de la fiscalización tributaria requiere que el contribuyente colabore activamente aportando

evidencias, a la vez que reconocen (en mayor o menor medida) que la Administración tiene deberes de investigación y que, en aras de la justicia material, no siempre debe prevalecer una distribución estática del *onus probandi*.

CRITERIOS ADMINISTRATIVOS Y JUDICIALES SOBRE LA PRUEBA EN OPERACIONES NO REALES EN PERÚ

Según León Pinedo (2021), la jurisprudencia del Tribunal Fiscal (RTF 4042-1-2003, 4335-9-2014, 18397-10-2013) ha determinado que, si bien el contribuyente tiene inicialmente la carga de la prueba, la SUNAT no puede desentenderse de su deber de verificación integral del hecho imponible. Esta verificación se basa en los principios de verdad material e impulso de oficio, conforme a lo previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) (Leon, 2021).

Por su parte, un reciente precedente vinculante de la Corte Suprema (Cas. N.º 546-2022-Lima) ha señalado que la motivación de los actos administrativos debe incluir una valoración conjunta y razonada de los medios probatorios presentados por el contribuyente, resultando insuficiente enumerarlos sin analizarlos debidamente. Esta doctrina obliga a la SUNAT y al Tribunal Fiscal a justificar sus decisiones con base en un estándar racional de valoración probatoria.

Adicionalmente, (Valdez, 2022), en una tesis que analiza 548 resoluciones del Tribunal Fiscal, concluye que la principal causa por la que se determina la no realidad de las operaciones es la no acreditación de la participación del proveedor, seguido por la falta de entrega del bien o servicio. Este dato demuestra que la administración focaliza sus observaciones en aspectos externos al contribuyente, lo cual puede sobrecargar su capacidad probatoria si no cuenta con acceso a tercero.

DISCUSIÓN

El régimen peruano y sus desafíos

En el Perú, la cuestión de la carga de la prueba en los procedimientos de fiscalización por operaciones no reales ha sido motivo de debate

doctrinal en los últimos años. Si bien el Texto Único Ordenado del Código Tributario (D.S. 133-2013-EF) no contiene una disposición expresa sobre la distribución del *onus probandi* en sede administrativa, sí establece en términos generales facultades y obligaciones de las partes en materia probatoria. Por un lado, el artículo 62° del Código Tributario faculta a la SUNAT a examinar la contabilidad, bienes y documentos del contribuyente, pudiendo incluso solicitar pruebas de terceros, lo cual refleja el carácter inquisitivo de la fiscalización. Por otro lado, el contribuyente tiene el deber formal de exhibir sus libros y comprobantes, y de proporcionar la información requerida por la Administración (deber de colaboración ante una fiscalización). No obstante, ningún artículo define explícitamente qué ocurre si, tras la actuación probatoria, subsisten hechos inciertos: ¿debe la SUNAT probar la existencia de fraude para rechazar un crédito fiscal, o basta que el contribuyente no logre demostrar plenamente la realidad de la operación para que proceda el reparo? Ante este vacío, la práctica se ha guiado por principios y por la jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

Un principio importante aplicable es el de la verdad material, consagrado en la Ley del Procedimiento Administrativo General (Ley N° 27444). Este principio impone a todas las autoridades administrativas (incluida la SUNAT) el deber de procurar la determinación de los hechos tal como ocurrieron en la realidad, por encima de formalidades o presunciones formales. En teoría, ello obligaría a la Administración Tributaria a investigar activamente y a no limitarse a una evaluación pasiva de las pruebas presentadas por el administrado. Sin embargo, en la práctica de las fiscalizaciones de operaciones no reales, SUNAT suele adoptar una postura estricta: si detecta indicios de falsedad (por ejemplo, proveedores no habidos, domicilios fiscales inexistentes, incongruencias en los bienes adquiridos vs. la actividad del contribuyente, entre otras.), procede a desconocer los créditos fiscales o gastos relacionados, trasladando al contribuyente la carga de desvirtuar esos

indicios con pruebas contundentes. De algún modo, SUNAT aplica el aforismo de que “quien alega un derecho (el crédito fiscal) debe probar los hechos constitutivos del mismo”. Esta aproximación privilegia la tutela del interés fiscal, pero puede tensar las garantías del contribuyente cuando este se ve impotente para probar hechos negativos (la inexistencia de dolo de su parte, por ejemplo) o hechos complejos que dependen de terceros (la real capacidad operativa de su proveedor, que quizá resultó ser un proveedor ficticio fuera de su control).

El Tribunal Fiscal, máxima instancia administrativa en materia tributaria peruana, ha emitido fallos que gradualmente van perfilando criterios sobre la carga de la prueba en estos casos. Las jurisprudencias del Tribunal Fiscal entre los años 2014 y 2017 evidenció criterios dispares (Bustinzá Carpio, 2019). En algunos casos, el Tribunal sostuvo que correspondía al contribuyente acreditar la efectiva realización de la operación cuestionada presentando evidencia mínima (contratos, comprobantes de pago, guías de remisión, registros contables, entre otra documentación probatoria.), ya que él es quien pretende el reconocimiento fiscal (crédito IGV, gasto deducible). En otros, por el contrario, se determinó que la Administración debía, al menos inicialmente, justificar por qué considera que la operación es falsa (por ejemplo, demostrando que el proveedor no tenía capacidad económica para brindar el servicio o que existen incongruencias materiales) y solo a partir de esa justificación se activaba la carga del contribuyente de probar la realidad del negocio jurídico. Adicionalmente, se identificaron pronunciamientos en que, ante la falta absoluta de prueba por parte del contribuyente, se convalidó la decisión de la SUNAT de rechazar los créditos; pero también casos en que, habiendo el contribuyente aportado ciertos medios de prueba (p.ej. contratos y comprobantes), se consideró que había cumplido con un “mínimo probatorio” y que en adelante era labor de la Administración profundizar la verificación para desvirtuarlos (Bustinzá Carpio, 2019).

Dichas jurisprudencias demuestran la ausencia de un estándar uniforme y puede deberse a la inexistencia de una norma legal específica. A diferencia de otros países, en Perú no hay un precepto análogo al art. 105° LGT español o al art. 21° CT chileno. Por tanto, las autoridades y tribunales han debido recurrir a principios generales: algunos invocan el artículo 197° del Código Procesal Civil (aplicable supletoriamente), que consagra que cada parte debe probar los supuestos de hecho de sus pretensiones o defensas, lo cual trasladado al procedimiento tributario significaría que el contribuyente prueba su derecho al crédito fiscal y la Administración prueba los hechos que fundamentan su reparo. Otros aluden al principio de presunción de veracidad (art. 42 Ley 27444), según el cual se presumen ciertos los documentos y declaraciones formulados por el administrado, salvo prueba en contrario. Este principio, originalmente pensado para simplificar trámites administrativos, podría interpretarse en el contexto de una fiscalización como que la declaración tributaria se asume cierta hasta que SUNAT encuentre elementos para refutarla. Sin embargo, SUNAT tiende a considerar que la presunción de veracidad no impide su facultad de verificar y que, una vez iniciado el procedimiento de fiscalización, tal presunción cede ante la necesidad de comprobar la realidad de los hechos declarados.

Frente a este panorama, diversos autores peruanos (Tunque & Reyes, 2017; Bustinza, 2019, entre otros) han abogado por introducir en el **Código Tributario peruano** una regulación expresa de la carga de la prueba en procedimientos de fiscalización. Se sugiere que tal regulación podría inspirarse en la doctrina de la carga dinámica de la prueba, dotando a la SUNAT de obligaciones claras de motivar sus reparos con evidencia inicial y al contribuyente de la carga de probar en la medida de sus posibilidades, con un juez administrativo (el Tribunal Fiscal) evaluando en última instancia si una parte cumplió adecuadamente su carga.

Una propuesta legislativa podría consistir en establecer que:

1. (1) El contribuyente debe presentar los documentos y medios de prueba que razonablemente se encuentren a su alcance para acreditar sus operaciones y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;
2. (2) La Administración, cuando alegue la inexistencia o simulación de operaciones, deberá aportar indicios concretos que respalden tal alegación (por ejemplo, informes de terceros, irregularidades detectadas, cruces de información);
3. (3) Verificado un mínimo probatorio por parte del contribuyente, si la Administración insiste en desconocer la operación, recae sobre ella la carga de probar de manera más sólida la falsedad o artificiosidad de la misma; y
4. (4) En caso de incertidumbre insalvable sobre la realidad de los hechos, deberá decidirse conforme a los principios de razonabilidad y proporcionalidad, evitando gravar hechos no probados pero también previniendo que la mera falta de colaboración del contribuyente le beneficie injustamente.

En conclusión, una reforma podría brindar seguridad jurídica tanto a la SUNAT como a los contribuyentes, alineando nuestro sistema con estándares internacionales que buscan una distribución razonable y dinámica de la carga de la prueba en el ámbito tributario.

Perspectivas comparadas: lecciones de España, Chile, EE.UU. y Argentina

Del breve panorama normativo presentado en la sección de resultados, surgen varias reflexiones al comparar las distintas jurisdicciones: En España, la ventaja es contar con una norma general (art. 105.1 LGT) que sirve de punto de partida claro: el contribuyente debe probar los hechos constitutivos de sus derechos tributarios, y la Administración los de las infracciones o pretensiones de cobro. Esta

regla proporciona seguridad desde el inicio del procedimiento. No obstante, la misma LGT y la jurisprudencia han incorporado criterios de flexibilidad: el principio de facilidad probatoria y la posibilidad de invertir la carga en supuestos concretos. Así, por ejemplo, si Hacienda impugna la realidad de un gasto deducible, el contribuyente presentará sus facturas y justificantes; si además señala que cierta evidencia (v.gr. informes de terceros) está en poder de la Administración, será Hacienda quien deba considerarla. Esta interacción muestra una carga de la prueba dinámica en la práctica: empieza en el contribuyente, pero puede moverse al Fisco cuando corresponde. Adicionalmente, el ordenamiento español ha reconocido expresamente desde 2015 el principio *in dubio pro tributario* en la Ley General Tributaria, orientado a que las dudas interpretativas se resuelvan a favor del contribuyente. Si bien este principio se refiere a la duda en la interpretación de la norma y no estrictamente a la duda sobre hechos, refleja una filosofía garantista que permea también la valoración de la prueba: en la medida en que la Administración dispone de mayores medios y poderes, se espera un ejercicio responsable de estos, y si sus alegaciones no logran convencer, prevalecerá la posición del contribuyente (por ejemplo, anular un acto de liquidación por falta de pruebas suficientes). La experiencia española sugiere que una regulación equilibrada de la carga probatoria puede convivir con la eficacia del sistema tributario, siempre que se prevean excepciones justas y se promueva la colaboración del contribuyente sin abdicar de la función investigadora del Fisco.

En Chile, la situación es similar en cuanto a la regla básica (carga en el contribuyente) pero quizá menos desarrollada en cuanto a excepciones. La presencia del artículo 21° del Código Tributario Chileno, desde hace décadas, ha asentado una práctica en la que los contribuyentes chilenos saben que deben conservar y exhibir documentación rigurosa de sus operaciones. La Administración (SII), por su parte, históricamente ha gozado de una posición prevalente; de hecho, la

jurisprudencia solía afirmar que la liquidación de impuestos del SII se presume válida y es el contribuyente quien debe probar error en ella. No obstante, en años recientes, con la creación de los Tribunales Tributarios y Aduaneros (órganos jurisdiccionales especializados e independientes del SII), se ha empezado a exigir a la Administración una **mayor fundamentación** de sus ajustes. Algunas sentencias han señalado que, si bien el contribuyente tiene la carga principal, **no puede exigírsele probar hechos negativos** ni desvirtuar meras sospechas infundadas. Por ello, cuando el SII califica como “inescritos” ciertos gastos o créditos fiscales, debe aportar alguna base (informes periciales, inconsistencias objetivas, etc.) que justifiquen tal calificación. Asimismo, la doctrina chilena (Zambrano, 2023; Matus, 2017) discute la adopción de la *carga dinámica*, especialmente en procedimientos sancionadores y en casos complejos. Chile sirve de ejemplo de un sistema donde la regla legal es **muy estricta a favor del Fisco**, pero en la práctica se reconoce gradualmente que esa rigidez debe matizarse mediante la exigencia de un estándar de prueba también a la autoridad (so pena de anular el acto por falta de *due process*). Una lección chilena relevante es la importancia de órganos de revisión (tribunales administrativos o judiciales) que velen porque la carga de la prueba no se aplique de forma tal que derive en indefensión.

En Estados Unidos, al ser un sistema de *common law*, las reglas probatorias han provenido tanto de la ley escrita (el Internal Revenue Code) como del desarrollo jurisprudencial. La codificación de 1998 del *burden shifting* en el IRC §7491 es un reconocimiento legislativo de que la equidad demandaba aliviar al contribuyente cumplidor de tener que probarlo todo. Sin embargo, estudios norteamericanos muestran que esta reforma tuvo un impacto práctico muy limitado, pues los contribuyentes pocas veces cumplen todas las condiciones necesarias para que el IRS asuma la carga (muchos no llevan contabilidad perfecta o no cooperaron plenamente antes del litigio, etc.)

y, además, aun cuando la carga se traslada al IRS, los jueces suelen fallar con base en la solidez de las pruebas presentadas sin hacer énfasis expreso en sobre quién recaía el *onus* (KD Mitchell, 2024). Aun así, la presencia de la figura brinda un incentivo al contribuyente: si quiere que el IRS cargue con la prueba, debe “ganarse” ese derecho actuando de buena fe y aportando todo lo requerido. Este modelo condicional podría inspirar a sistemas civiles; por ejemplo, se podría normar que si el contribuyente proporciona oportunamente un conjunto predeterminado de documentos (facturas de proveedor, comprobantes de pago bancario, contratos, etc.), entonces la carga se invierte y corresponde a la Administración demostrar que, pese a tales documentos, la operación era falsa (quizá mediante prueba pericial o investigando al tercero involucrado). Así, el concepto estadounidense de “creíble y suficiente evidencia” para gatillar el cambio de carga es equiparable al mínimo probatorio que manejan los autores peruanos y españoles. Otra noción del derecho fiscal norteamericano es la presunción de corrección administrativa, común a muchos países, pero que allá se gestiona con el estándar de prueba: si el caso queda 50/50, pierde quien tenía la carga (que usualmente es el contribuyente, pero que puede ser el IRS si se activó §7491). Esto nos recuerda que al final la carga de la prueba es, en esencia, una herramienta de desempate jurídico: lo ideal es que la decisión se tome con base en pruebas convincentes; solo cuando hay incertidumbre irreductible se aplica la regla de carga para decidir. En este sentido, puede argumentarse que el sistema peruano debería aspirar a que, en materia de operaciones no reales, raramente se llegue a una situación de duda insoluble: la SUNAT debería recolectar todos los elementos posibles (ej. verificar físicamente si el proveedor existe, si el bien podría haber sido entregado, etc.) y el contribuyente aportar todo lo que tenga; agotada esa fase, si persisten dudas, tal vez deba resolverse a favor del contribuyente por elemental justicia (pro contribuyente), salvo que la duda sea imputable a su falta de colaboración.

En Argentina, la aproximación es notoriamente pro-Fisco y podría verse como un “contramodelo” en términos de derechos del contribuyente, aunque efectivo para combatir la evasión. Las presunciones establecidas en la Ley 11.683 (como la posibilidad de determinar ingresos en función del nivel de vida u otros índices) trasladan la carga al contribuyente no solo en el aspecto probatorio sino incluso en la iniciativa de impugnar. Esto se vincula con la presunción de legitimidad de los actos administrativos: el contribuyente que discrepa con una determinación de oficio debe entablar un recurso o demanda y asumir la carga de la prueba de sus dichos, mientras la determinación goza de presunción de certeza mientras no se demuestre lo contrario. Una reflexión comparativa es que este modelo, si bien robusto para recaudar, puede generar riesgo de arbitrariedad si no se controla debidamente. En efecto, exigir pruebas “fehacientes y concretas” al contribuyente es correcto, pero ¿qué ocurre si la AFIP califica de ficticia una operación real solo por pequeñas inconsistencias formales? El peligro es gravar hechos inexistentes, lo cual chocaría con el principio constitucional de capacidad contributiva. Por eso, incluso en Argentina, la doctrina (Navarrine & Asorey, 2006; Litvak & Laspina, 2007) enfatiza que las presunciones fiscales deben ser razonables y proporcionadas (Curio, 2019). Desde la perspectiva peruana, el caso argentino sirve de advertencia: otorgar plena ventaja probatoria al Fisco sin matices puede desembocar en abusos o en cargar con impuestos a contribuyentes que quizá no lograron documentar perfectamente sus operaciones pero que en realidad sí las efectuaron (p. ej., pequeñas empresas informales que compraron bienes legítimos, pero a proveedores que luego desaparecieron).

En conclusión, el análisis comparado evidencia que no hay una solución única; cada país equilibra de manera distinta la balanza entre administración y contribuyente. Sin embargo, se observan tendencias comunes: inicialmente recargar la prueba en quien tiene la información primaria (el contribuyente, sobre sus actos

económicos), pero establecer correcciones dinámicas cuando la situación lo amerita (por ejemplo, exigir al Fisco que pruebe el fraude si el contribuyente ya presentó documentación básica, o invertir la carga si el contribuyente actuó diligentemente, etc.). También es universal la idea de que la Administración no debe ser pasiva: aun cuando la carga formal sea del contribuyente, la autoridad fiscal tiene un deber de diligencia en buscar la verdad material, pues ostenta poderes de fiscalización que justifican una responsabilidad de usarlos para esclarecer los hechos (lo que conecta con el principio de verdad material y con la llamada carga objetiva de la prueba, según Marín-Barnuevo (1997), propia de los procedimientos inquisitivos (Marín-Barnuevo, 1997). Por último, el derecho comparado muestra que incorporar la carga dinámica de la prueba no implica destruir la seguridad jurídica, siempre que se haga con criterios preestablecidos. En sistemas como el colombiano e incluso el español se ha ido aceptando esta teoría en ámbitos específicos (derecho del consumo, casos de información asimétrica, etc.), y en tributación aparece como un principio subyacente: “la carga se desplaza a quien puede probar mejor el hecho”. Esto está en línea con consideraciones de eficiencia y justicia: la prueba de un hecho debe ser aportada por la parte que cuenta con mayor facilidad o acceso a la evidencia del mismo (Garrido, 2020). Así, por ejemplo, el contribuyente puede probar que pagó a X proveedor mediante recibos y transferencias; pero si la SUNAT afirma que dicho proveedor era falso, será SUNAT quien tenga mejores medios para verificar la existencia o no de ese proveedor en registros públicos, movimientos bancarios, etc. Aplicar un enfoque dinámico evitaría exigir al contribuyente *probatio diabólica* (probar cosas imposibles, como que su proveedor no era falso) y al mismo tiempo permitiría al Fisco triunfar cuando efectivamente logra demostrar el ardid simulado.

CONSIDERACIONES SOBRE LA CARGA DINÁMICA DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA

La doctrina de la carga dinámica de la prueba merece un apartado especial, dado que constituye una tendencia relativamente moderna en el derecho procesal que ha permeado hacia el derecho tributario. Tradicionalmente, la carga de la prueba se concebía como estática y predeterminada por la ley (carga estática), asignada de antemano a una u otra parte según la naturaleza de la pretensión. En cambio, la teoría de la carga dinámica propone que la asignación puede variar durante el curso del procedimiento, atendiendo a las circunstancias de cuál parte está en mejores condiciones de aportar una prueba específica. Esta teoría tiene un origen doctrinal en sistemas como el alemán y luego fue desarrollada por juristas latinoamericanos para suplir deficiencias de la aplicación rígida del principio *onus probandi incumbit ei qui dicit*. En países como Perú, donde no existe aún reconocimiento legal expreso, algunos juristas la han invocado por analogía a partir de la exigencia de colaboración de las partes y de la búsqueda de la verdad material. ¿Qué implicaría aplicar la carga dinámica en un procedimiento de fiscalización tributaria? En esencia, un esquema dinámico podría funcionar así: inicialmente, el contribuyente aporta las pruebas de respaldo de sus operaciones (como facturas, contratos, guías, comprobantes de pago) en virtud de su posición de dueño de esa información; luego, si la Administración duda de la veracidad, le corresponde a ella realizar actos de investigación complementarios (cruces de información con terceros, inspecciones físicas, peritajes) aprovechando sus facultades legales, porque está en mejor situación para obtener evidencia de esos terceros o del mercado; posteriormente, si la SUNAT presenta indicios de simulación (por ejemplo, que el proveedor no tenía empleados ni infraestructura para proveer el servicio facturado), la carga vuelve al contribuyente para que explique o contradiga esos indicios (tal vez presentando testimonios, documentación adicional o solicitando prueba de oficio); finalmente, al momento de la decisión, si

aún quedan hechos controvertidos sin probar, se aplicaría la regla de fallo: en sanciones, a favor del contribuyente por presunción de inocencia; en meras determinaciones tributarias, podría adoptarse una postura pro contribuyente (en duda, no cobrar impuestos no demostrados) o pro fisco (en duda, mantener la determinación fiscal), según lo que el legislador considere más justo. Lo crucial es que ninguna de las partes sea relevada totalmente de la carga: ambas deben contribuir al esclarecimiento. Este vaivén dinámico se alinea con la idea de un procedimiento dialéctico más que puramente adversarial, especialmente idóneo para el ámbito tributario donde se busca la verdad material.

En la comparación hecha, vemos manifestaciones de la carga dinámica: la norma española que exige al contribuyente de aportar pruebas en poder del Fisco es un reconocimiento de que la carga pasa a la Administración en esos casos; la regulación estadounidense que invierte la carga si el contribuyente hizo su tarea es también un ejemplo de dinamismo legal condicionado; la jurisprudencia chilena incipiente que pide al SII justificaciones antes de exigir más al contribuyente, igualmente. Incluso en Argentina, podríamos decir que la carga es dinámica en un sentido extremo: se mueve casi enteramente hacia el contribuyente una vez que se activa la presunción legal del Fisco. Sin embargo, la doctrina argentina (Spisso, 2018) advierte que la presunción de legitimidad de los actos estatales desplaza la carga de accionar (es el contribuyente quien debe impugnar), mas no implica un desplazamiento paralelo de la carga de la prueba en todos los casos - es decir, el Fisco no puede simplemente alegar cualquier cosa y obligar al contribuyente a probar la negación, sino que sus actos deben basarse en mínima evidencia.

Adoptar la carga dinámica en el ordenamiento peruano requeriría posiblemente plasmar en la ley algunos criterios rectores para su aplicación, a fin de no dejar excesiva discrecionalidad. Por ejemplo, la propuesta de Tunque &

Reyes (2017) sugiere que las reglas de carga probatoria se determinen dinámicamente durante la fiscalización, adaptándose al tipo de hecho a probar y a quién tiene posibilidad de probarlo. Esto podría incluir lineamientos como:

En casos de operaciones simuladas, la SUNAT deberá aportar indicios razonables de simulación; acreditados estos, el contribuyente debe presentar prueba de la efectiva realización; si la prueba del contribuyente alcanza un umbral mínimo, SUNAT deberá a su vez demostrar por qué dicha prueba es insuficiente o controvertirla con nuevos elementos.

Tales disposiciones obligarían a un mayor diálogo probatorio entre Fisco y contribuyente, posiblemente prolongando el procedimiento, pero a la vez haciéndolo más exhaustivo y justo en su resultado.

No obstante, también hay que considerar los posibles inconvenientes. Una crítica a la carga dinámica es que puede generar cierto grado de subjetividad o inseguridad si no se administra correctamente. Por ejemplo, ¿cómo definir cuándo el contribuyente ya cumplió un “mínimo probatorio” que justifique pasar la carga al Fisco? Esto podría variar caso a caso. Se requeriría, por tanto, complementar la norma con guías o criterios cuantitativos (por ejemplo, en operaciones de compra: basta que presente factura, guía de remisión y comprobante de pago para considerar cumplido el mínimo). Otro reparo es que una carga demasiado dinámica podría alentar una actitud menos proactiva de alguna de las partes esperando que la otra “tome la posta” en la producción de prueba. Sin embargo, ese riesgo se mitiga si ambas partes saben que finalmente serán juzgadas si no aportan lo que les correspondía en su momento.

En suma, la incorporación de la carga dinámica de la prueba en materia fiscal no busca favorecer sistemáticamente ni al Fisco ni al contribuyente, sino optimizar la búsqueda de la verdad y asegurar que el proceso sea equitativo. Se trata de reconocer que, en distintos

momentos, uno u otro tendrán mayor facilidad probatoria, y que aferrarse rígidamente a “que pruebe todo el contribuyente” o “que pruebe todo el Fisco” puede conducir a injusticias. La clave está en repartir las cargas en forma prudente y razonada, tal como señalara Wach y otros tratadistas clásicos: la distribución adecuada de la carga de la prueba es una de las instituciones más necesarias y deseables para el orden jurídico (Marín-Barnuevo, 1997). En el ámbito tributario, esa adecuada distribución tiene el plus de fortalecer la legitimidad de la actuación fiscal (al mostrar que las determinaciones se basan en hechos demostrados) y la confianza del contribuyente en el sistema (al saberse protegido contra exigencias probatorias imposibles o arbitrarias).

ESTÁNDARES PROBATORIOS, PRESUNCIÓN DE LEGITIMIDAD Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE: UN ANÁLISIS CRÍTICO

Un aspecto fundamental en la distribución de la carga de la prueba es el principio de presunción de legalidad de los actos administrativos. No obstante, conforme a lo resuelto por la Corte Suprema en el Exp. N.º 5865-2011, esta presunción no exonera a la SUNAT de probar los hechos que sustentan su acto. El simple hecho de que el contribuyente cuestione la veracidad de una imputación basta para exigir que la SUNAT acredite la base fáctica de su determinación.

Asimismo, la investigación de Valdez Velazco (2022) señala una asimetría probatoria que afecta a los contribuyentes. En múltiples casos, a pesar de presentarse medios de pago válidos, se deniega el crédito fiscal por no acreditarse la operación con “fehaciencia”, especialmente cuando el proveedor está en situación irregular. Esta práctica puede colisionar con el principio de razonabilidad si se exige al contribuyente probar hechos imposibles o que dependen de terceros ajenos (Valdez, 2022).

En línea con lo anterior, en un reciente *webinar* académico sobre el precedente vinculante de

la Corte Suprema, se enfatizó que el deber probatorio de la SUNAT no debe trasladarse íntegramente al contribuyente, y que el uso de cruces de información debe complementarse con diligencias probatorias adicionales antes de presumir la no realidad de las operaciones. Esta interpretación refuerza el rol activo de la Administración para acreditar suficientemente la inexistencia cuando el contribuyente ya ha cumplido con un estándar de prueba mínima (Rodrigo, Elias & Medrano Abogados, 2022).

CONCLUSIONES

- 1. Necesidad de norma expresa en Perú:** El ordenamiento peruano adolece de una laguna normativa en este tema, lo que ha derivado en prácticas heterogéneas y en inseguridad jurídica para ambas partes del procedimiento tributario. Se concluye que resulta imperativo incorporar una disposición expresa en la legislación tributaria peruana (sea en el Código Tributario o vía modificación de la Ley del IGV) que establezca las reglas generales de distribución de la carga de la prueba en procedimientos de fiscalización. Dicha norma debe indicar con claridad las obligaciones probatorias iniciales del contribuyente y de la SUNAT, así como las circunstancias bajo las cuales tales obligaciones pueden invertirse o redistribuirse durante el proceso. Esta recomendación se fundamenta en la experiencia comparada: España y Chile proporcionan ejemplo de certeza normativa al respecto, y la propia doctrina peruana ha abogado por esta incorporación.
- 2. Primacía de la colaboración del contribuyente, pero con límites:** En línea con los sistemas examinados, la regulación peruana debiera reafirmar que es el deber del contribuyente documentar y sustentar la veracidad de sus declaraciones y las operaciones que dan lugar a beneficios tributarios (créditos fiscales, gastos deducibles, etc.). Esto es razonable dado que el contribuyente es quien posee la información de sus actos económicos. No obstante, al mismo tiempo debe preverse

que la Administración Tributaria tiene la carga de aportar indicios o pruebas cuando pretenda desconocer esos beneficios aduciendo simulación o fraude. Es decir, no se debe permitir que la autoridad niegue un derecho tributario del contribuyente sin evidencia alguna, obligándolo a probar un hecho negativo. El equilibrio adecuado es exigir al contribuyente una prueba básica de sus operaciones (p. ej. documentación comercial legítima) y exigir a la SUNAT una motivación probatoria suficiente para desacreditar dicha documentación si alega que es ficta. Esta dualidad garantizará que la carga probatoria no se convierta en una herramienta de abuso en detrimento del contribuyente honesto, ni en un obstáculo para que el Fisco combata realmente la evasión sofisticada.

- 3. Comparación internacional como guía:** Las experiencias extranjeras analizadas brindan lecciones valiosas. De España, Perú puede tomar como guía la redacción de una cláusula general sobre carga de la prueba en materia tributaria, acompañada de salvedades como la “facilidad probatoria” para el caso de pruebas en poder del adversario o terceros. De Chile, se aprecia la importancia de contar con documentación contable robusta y el efecto disuasivo que tiene una regla estricta sobre los contribuyentes (lo que refuerza la cultura de la formalidad); pero a la vez se identifica la necesidad de instancias revisoras que controlen la razonabilidad de la actuación fiscal. De Estados Unidos, se rescata la idea de condicionar la inversión de la carga a la conducta diligente del contribuyente: un equivalente peruano podría ser que solo los contribuyentes que atienden los requerimientos de SUNAT y mantienen libros en regla gocen de ciertas presunciones a su favor. De Argentina, más allá de su enfoque duro, se aprende la relevancia de normas anti simulación, como su principio de realidad económica (principio que en Perú también existe de forma implícita y podría hacerse explícito).

RECOMENDACIONES

En primer lugar, se propone la incorporación expresa de una disposición legal en el Código Tributario que regule de manera clara y precisa la distribución de la carga de la prueba en los procedimientos de fiscalización tributaria, especialmente en aquellos orientados a detectar operaciones no reales. Esta norma debe establecer las obligaciones iniciales del contribuyente de sustentar sus operaciones, así como el deber de la Administración Tributaria de aportar indicios razonables cuando cuestione la veracidad de dichas operaciones. La ausencia de esta regulación ha generado una práctica administrativa heterogénea y un marco de alta inseguridad jurídica tanto para los contribuyentes como para la SUNAT.

En segundo lugar, se recomienda la adopción normativa de la doctrina de la carga dinámica de la prueba. Esta figura permite redistribuir la obligación probatoria en función de cuál de las partes se encuentra en mejor posición para demostrar los hechos controvertidos. Su implementación en el contexto fiscal contribuiría a un procedimiento más equitativo, evitando exigir al contribuyente pruebas imposibles o que dependen exclusivamente de terceros. Además, fomentaría una actuación más proactiva de la SUNAT en su deber de verificación, en consonancia con el principio de verdad material previsto en la Ley del Procedimiento Administrativo General.

En tercer lugar, se plantea la utilidad de considerar las experiencias del derecho comparado para enriquecer el diseño normativo nacional. El sistema español aporta una cláusula general de carga de la prueba combinada con criterios de facilidad probatoria. El caso chileno evidencia cómo una regulación clara fortalece la formalidad tributaria, pero también la necesidad de órganos de revisión imparciales. La experiencia estadounidense permite valorar el establecimiento de mecanismos condicionales para invertir la carga probatoria cuando el contribuyente actúa de manera diligente. Estas lecciones muestran que es posible lograr un equilibrio

entre la eficacia fiscal y la protección de derechos fundamentales.

Finalmente, toda regulación sobre la carga de la prueba debe respetar los principios constitucionales de capacidad contributiva, seguridad jurídica, igualdad ante la ley y razonabilidad. La prueba exigida al contribuyente debe ser proporcional, permitiendo subsanar errores formales antes de desestimar beneficios tributarios. Asimismo, resulta esencial definir estándares mínimos de prueba que otorguen certeza jurídica a ambas partes. De esta manera, se promoverá un procedimiento fiscalizador más transparente, predecible y respetuoso del debido proceso, reduciendo los márgenes de discrecionalidad y fortaleciendo la legitimidad de las actuaciones tributarias.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Asesores, R. L. (2 de octubre de 2017). Obtenido de La carga de la prueba en los procedimientos tributarios: <https://misterempresa.wordpress.com/2017/10/02/la-carga-de-la-prueba-en-los-procedimientos-tributarios/#:~:text=En%20cualquier%20procedimiento%20tributario%20de,%C2%BFQu%C3%A9%20repercusi%C3%B3n%20tiene%20C3%A9sto>
- Bustanza Carpio, 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. Tesis de Maestría en Derecho Tributario, Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Curio, M. (2019). La teoría de la prueba en las presunciones tributarias. Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF, 45, 8-32.
- Código Tributario - Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por D.S. N° 133-2013-EF
- Código Tributario de Chile - Decreto Ley N.° 830 de 1974 (Chile), art. 21 inciso 1° (carga de la prueba del contribuyente sobre la veracidad de sus declaraciones).
- Garrido, M. A. (29 de febrero de 2020). El TS delimita la carga de la prueba en la relación tributaria. *elEconomista*, págs. 20-21.
- KD Mitchell, J. L. (29 de Junio de 2024). The Rules of the Game: Burden of Proof in Tax Disputes. Obtenido de MTLTX-LW: <https://irstaxtrouble.com/the-rules-of-the-game-burden-of-proof-in-tax-disputes/#:~:text=,legislative%20history%20for%20Section%207491>
- Internal Revenue Code - 26 U.S.C. § 7491 (United States) (Burden of Proof, added by Internal Revenue Service Restructuring and Reform Act of 1998, Pub. L. 105-206).
- Leon, S. (29 de marzo de 2021). La Carga de la Prueba en la Fiscalización. Obtenido de Blog ULIMA: <https://www.ulima.edu.pe/posgrado/maestrias/mtpf/blog/la-carga-de-la-prueba-en-la-fiscalizacion>
- Ley 11.683 - Ley de Procedimiento Tributario de la República Argentina (t.o. 1998 según Dto. 1397/1979, modificado. Ley 27.430/2017), arts. 18 y 39 (facultades de determinación de oficio y presunciones, prueba en contrario a cargo del contribuyente).
- Ley del IGV - Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, D.S. N° 055-99-EF (Perú), art. 44 (operaciones no reales).
- Ley 27444 - Ley del Procedimiento Administrativo General (Perú), D.S. N° 004-2019-JUS (TUO), arts. 3(1), 42 (verdad material y presunción de veracidad).
- Ley 58/2003 - Ley General Tributaria (España), art. 105 (reglas de carga de la prueba en procedimientos tributarios).
- Marín-Barnuevo, D. (1997). La Distribución de la Carga de la Prueba en el Derecho Tributario. *Revista Española de Derecho Financiero*, 199-205.

- Rodrigo, Elias & Medrano Abogados. (2022). Webinar Tributario - Procesal Precedente Vinculante de la Corte Suprema sobre Valoración de Pruebas. Lima, Lima, Peru: Rodrigo, Elias & Medrano - Abogados.
- Tunque Flores, O., & Reyes Morón, A. (2017). La carga de la prueba en el procedimiento de fiscalización: necesidad de su regulación. Tesis de Maestría en Tributación y Política Fiscal, Universidad de Lima
- Valdez, S. (Marzo 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. Arequipa, Arequipa, Peru: Universidad Católica de Santa María.
- Zambrano, J. R. (2023). Carga Dinámica de la Prueba en Procedimiento Tributario. Revista de Estudios Tributarios, 137-170.