

**APUNTES SOBRE LA
APLICACIÓN DE LA
TEORÍA DE LA
PRUEBA DINÁMICA EN
EL PROCEDIMIENTO
CONTENCIOSO
TRIBUTARIO**

HUAPAYA GARRIAZO, Pablo José

Fecha de publicación : 30.12.2015

La SUNAT no se identifica necesariamente con las opiniones, comentarios, recomendaciones, conclusiones u otras expresiones vertidas por los autores, siendo éstas de su exclusiva responsabilidad; tampoco son vinculantes ni comprometen los objetivos, programas y acciones de la SUNAT. Del mismo modo, dichas expresiones no constituyen, en ningún aspecto o circunstancia, la posición oficial de la SUNAT, estando prohibido citarlas como tales en cualquier publicación, bajo responsabilidad. Toda cita o mención que se haga del presente documento se debe hacer citando la fuente y respetando la normativa vigente en materia de derechos de autor.

El procedimiento contencioso tributario



Derechos y Garantías
del contribuyente en
sede administrativa
y judicial



PERÚ

Ministerio
de Economía y Finanzas



Defensoría
del Contribuyente
y Usuario Aduanero



PERÚ

Ministerio
de Economía y Finanzas

El procedimiento contencioso tributario: Derechos y garantías del contribuyente en sede administrativa y judicial

Escriben:

Carlos Alberto Lescano Aquisé	Marco Titov Huerta Llanos
Carmen del Pilar Robles Moreno	Marina Vitória Alves
César Landa Arroyo	Martín Villanueva González
Daniel Irwin Yacolca Estares	Pablo José Huapaya Garriazo
Fernando Cosío Jara	Percy Bardales Castro
Francisco P. Velloso Da Silveira	Renée Espinoza Bassino
Henry Plasencia Castro	Rubén Oscar Asorey
Indira Navarro Palacios	Sarita Barrera Vásquez
Javier Gustavo Oyarse Cruz	Sergio Ezeta Carpio
Juan Ignacio Moreno Fernández	Sergio Fernán Rivadeneira Barrientos
Luis Gabriel Donayre Lobo	Silvia León Pinedo
Marciano Seabra de Godoi	Silvia Ysabel Núñez Riva

Prólogo de Mercedes Pilar Martínez Centeno

El procedimiento contencioso tributario: Derechos y garantías del contribuyente en sede administrativa y judicial

Primera edición, diciembre de 2015

COMITÉ EDITORIAL:

Mercedes Pilar Martínez Centeno
Carmen del Pilar Robles Moreno
Luis Gabriel Donayre Lobo
Christian Manuel Vargas Acuache

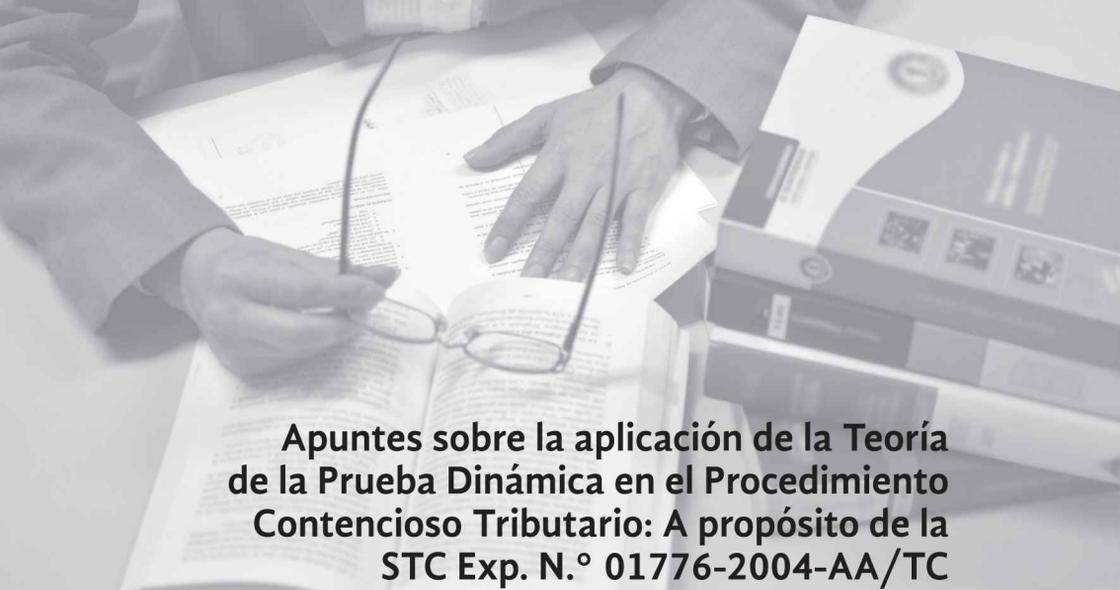
La DEFENSORÍA DEL CONTRIBUYENTE Y USUARIO ADUANERO no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, ni su préstamo, alquiler o cualquier otra forma de cesión de uso de ejemplar, sin el permiso previo y por escrito de los titulares del Copyright.

Copyright © 2015:

Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero
Jr. Cusco 177, Piso 1, Lima 1
Lima, Perú
Central Telefónica: (1) 610-5930
Línea gratuita desde provincias: 0-800-11829
Correo Electrónico: defensacontribuyente@mef.gob.pe
Página Web: www.mef.gob.pe/defensoria

Editorial: Palestra Editores S.A.C.
Diseño y Diagramación: Alan O. Bejarano Nóbrega



Apuntes sobre la aplicación de la Teoría de la Prueba Dinámica en el Procedimiento Contencioso Tributario: A propósito de la STC Exp. N.º 01776-2004-AA/TC

Pablo José Huapaya Garriazo

Abogado por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Especialista en Tributación por la Facultad de Contabilidad de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Colaborador de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT).

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN.– II. UN BREVE ANÁLISIS SOBRE LA PRUEBA Y SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA: SOBRE SU INSTRUMENTALIZACIÓN COMO UN DERECHO DEL CONTRIBUYENTE.– III. SOBRE LA CARGA DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA: ¿EN QUÉ MOMENTO UN DERECHO SE LLEGA A CONVERTIR EN UNA CARGA?.– IV. ALCANCES SOBRE LA TEORÍA DE LA PRUEBA DINÁMICA: SU ARMONIZACIÓN EN EL MARCO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EXPEDIENTE N.º 01776-2004-AA/TC.– V. ALGUNOS CRITERIOS APLICADOS POR EL TRIBUNAL FISCAL RESPECTO A LA CARGA DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA: ¿SIEMPRE CORRESPONDE A QUIÉN AFIRMA UN HECHO?.– VI. LA TEORÍA DE LA PRUEBA DINÁMICA EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO: UNA OPCIÓN DEL OPERADOR TRIBUTARIO.– VII. CONCLUSIONES.– VIII. RECOMENDACIONES.– BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

El procedimiento contencioso tributario está conformado por una serie de etapas, y hasta cierto punto podríamos afirmar que se origina desde la posibilidad que tiene el contribuyente de poder manifestar su disconformidad con un acto administrativo válidamente notificado. Sin embargo, ante la posibilidad que tiene éste de verse afectado por una arbitrariedad originada por la nulidad o improcedencia de dicho acto administrativo, tiene la posibilidad de poder rebatir los hechos que se le imputan a través de la prueba.

En principio, la prueba propiamente dicha es considerada como un derecho que tiene todo contribuyente para desvirtuar una afirmación efectuada por el ente fiscal, pero también puede convertirse en una carga impuesta por la Administración Tributaria para que pueda acreditar una afirmación efectuada por éste. Esto demuestra el doble matiz que tiene la prueba, ya que a través de la misma se busca desvirtuar o acreditar un hecho jurídico.

A través de estas afirmaciones, podemos apreciar que la prueba es sin duda uno de los elementos más importantes dentro del procedimiento contencioso tributario ya que a través de ella se pretende defender una determinada posición, orientándose hacia la búsqueda de la “verdad”. Es pues el Principio de Verdad Material recogido en la Ley de Procedimiento Administrativo General, Ley N° 27444, el sustrato por el cual gira la etapa probatoria.

El tema que abordaremos es de por sí controvertido, sin embargo, se han realizado pocos estudios que analicen la aplicación de esta novedosa posición de la doctrina procesal en el procedimiento contencioso tributario, para lo cual estableceremos un análisis previo de la naturaleza de la prueba como un derecho y su doble faz como una carga, es decir como una obligación para llegar a la verdad.

Posteriormente analizaremos el criterio recogido en la Sentencia del Tribunal Constitucional Expediente N° 01776-2004-AA/TC, como punto de inicio para observar la forma en que el Colegio recogió dicho criterio y su aplicación en nuestra legislación nacional, para luego aterrizar en algunos casos recogidos por el Tribunal Fiscal respecto a la distribución de la carga de la prueba. Finalmente intentaremos definir algunos parámetros por los cuales podemos identificar la debida aplicación de la Carga de la Prueba Dinámica, en función al análisis efectuado en el presente estudio, teniendo como objetivo el poder establecer una iniciativa para que, tanto el legislador como el operador tributario puedan establecer algunos lineamientos para una debida aplicación de este principio que ya fue recogido por el Tribunal Constitucional, mediante la referida sentencia.

II. UN BREVE ANÁLISIS SOBRE LA PRUEBA Y SUS ALCANCES EN MATERIA TRIBUTARIA: SOBRE SU INSTRUMENTALIZACIÓN COMO UN DERECHO DEL CONTRIBUYENTE

Empezaremos nuestro estudio, efectuando un breve análisis sobre la prueba. Ésta es definida como un instrumento o medio con el cual se pretende demostrar la verdad o falsedad de un hecho o acto jurídico, con la finalidad de que se le aplique determinada consecuencia jurídica¹.

El derecho a la prueba goza de protección constitucional ya que el mismo implica el derecho a un debido proceso. Así lo po-

¹ WHITTINGHAM GARCÍA, Elizabeth, "*Las pruebas en el proceso tributario*", 2° Ed., Bogotá: Editorial Temis, 2011, p. 25.

demos observar de la redacción del numeral 3 del artículo 139° de la Constitución Política del Perú:

“Son principios y derechos de la función jurisdiccional, la observancia del debido proceso y la tutela jurisdiccional. Ninguna persona puede ser desviada de la jurisdicción predeterminada por la ley, ni sometida a procedimiento distinto de los previamente establecidos, ni juzgada por órganos jurisdiccionales de excepción ni por comisiones especiales creadas al efecto, cualquiera sea su denominación”. (El subrayado nos corresponde)

Sin embargo, el ente constitucional no sólo reconoce a la prueba como un derecho, sino que nos ilustra de manera general que ésta no es del todo absoluta. Así lo indica el Fundamento Jurídico N° 149° de la Sentencia recaída en el Expediente N° 0010-2002-AI/TC:

“Como todo derecho constitucional, el de la prueba también se encuentra sujeto a restricciones o limitaciones, derivadas tanto de la necesidad de que sean armonizados en ejercicio con otros derechos o bienes constitucionales, como de la propia naturaleza del derecho en cuestión. En términos generales, el derecho a la prueba se encuentra sujeto a determinados principios, como son que su ejercicio se realice de conformidad con los valores de pertinencia, utilidad, oportunidad y licitud. Ellos constituyen principios que informan la actividad probatoria y, al mismo tiempo, límites inmanentes a su ejercicio, esto es, derivados de la propia naturaleza del derecho”. (El subrayado nos corresponde)

Si bien el derecho a la prueba recibe una protección constitucional, en aplicación del numeral 3 del artículo 139° de la Constitución, es importante reconocer que éste derecho del administrado no es del todo absoluto, afirmación que nos sirve como punto de partida para poder indicar que la prueba no debe ser entendida únicamente como un derecho, sino que también debe existir un deber de colaboración del administrado para llegar a la verdad.

En consecuencia, se puede definir que el derecho a probar es aquel derecho subjetivo, perteneciente al grupo de los llamados derechos fundamentales, que posee todo sujeto de derecho por el

solo hecho de serlo, que le permite utilizar dentro de un proceso o procedimiento, conforme a los principios que lo delimitan y le dan contenido, todos los medios probatorios pertinentes que resulten necesarios para acreditar los hechos que sirven de fundamento a su pretensión o a su defensa².

Como señalamos en la parte introductoria del presente estudio, algunos autores afirman que la prueba posee una doble faz, es decir, existe por un lado su configuración como derecho fundamental y por otro su configuración como un deber del justiciable de solicitar los medios de prueba a la parte que tiene más fácil acceso a ella. Así lo indica César Landa cuando menciona que este aspecto “*comporta el deber del juez de la causa de solicitar los medios de prueba a la parte que tiene fácil acceso a ello frente a la imposibilidad de la otra parte de ofrecerlos*”³

Hasta este punto podemos concluir entonces que la prueba en un primer momento se constituye como un derecho fundamental que tiene límites, como son la pertinencia, utilidad, oportunidad y licitud, pero también la prueba se constituye como un deber de colaboración con el procedimiento teniendo como objetivo la búsqueda de la verdad, a través de una orden del juez a la parte que tiene la posibilidad de acceder de manera inmediata a los medios probatorios que son materia de análisis.

III. SOBRE LA CARGA DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA: ¿EN QUÉ MOMENTO UN DERECHO SE LLEGA A CONVERTIR EN UNA CARGA?

La prueba como una carga deviene del aforismo “*onus probandi*”, que en líneas generales significa que “*quien afirma un hecho debe probarlo*”. Se puede decir que el término “probar” implica una

² BUSTAMENTE ALARCON, Reynaldo, “*El Derecho a Probar como elemento esencial de un Proceso Justo*”, Lima: Ara Editores, 2001, pp. 82 y ss.

³ LANDA ARROYO, César, “*El Derecho al debido proceso en la jurisprudencia: CIA. Corte Suprema de Justicia de la República del Perú, Tribunal Constitucional del Perú, Corte Interamericana de Derechos Humanos*”, 1° Ed., Lima: Academia de la Magistratura, 2012, p.22.

actividad que consiste en aportar al proceso, oportunamente y por los medios aceptados legalmente, los motivos o razones tendentes a llevar al convencimiento del funcionario administrativo o judicial, la veracidad de los hechos alegados⁴.

Autores como Devis Echandia, definen a la carga de la prueba como un parámetro que utiliza el justiciable cuando no encuentra medios que le den certeza de los hechos:

"[...] La Carga de la Prueba es una noción procesal, que contiene la regla de juicio por medio de la cual se le indica al juez cómo debe fallar, cuando no encuentra en el proceso pruebas que le den certeza sobre los hechos que deben fundamentar su decisión, e indirectamente establecer a cuál de las partes le interesa la prueba de tales hechos, para evitarse las consecuencias desfavorables a ella o favorables a la otra parte [...]"⁵.

Sobre este tema, debemos tener en claro que, a diferencia de la prueba entendida como un derecho, esta posición implica entenderla como un "deber" de actuación de las partes en una contienda. En la Ley de Procedimiento Administrativo General, se recoge este concepto de prueba como una carga que en principio le corresponde al actor inicial en todo procedimiento administrativo, es decir la Administración Pública:

"Artículo 162°. – Carga de la Prueba

162.1 La carga de la prueba se rige por el principio de impulso de oficio establecido en la presente Ley.

162.2 Corresponde a los administrados aportar pruebas mediante la presentación de documentos e informes, proponer pericias, testimonios, inspecciones y demás diligencias permitidas, o aducir alegaciones". (El subrayado nos corresponde)

Para Morón Urbina, los aportes y actuaciones de medios probatorios tendentes a verificar la verdad material de los hechos

⁴ WHITTINGHAM GARCIA, Elizabeth, Ob. cit., p. 32.

⁵ DEVIS ECHANDÍA, Hernando, "Compendio de la Prueba Judicial", Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 2007, p. 197.

es eventualmente interés de los administrados, pero por sobre todo resulta una obligación para la Administración, ya que en principio necesita de esta información para poder pronunciarse sobre determinados hechos en su consecuencia⁶.

Sin embargo, en otras circunstancias, son los administrados los interesados en desvirtuar un acto administrativo, por ello, cuando el administrado interpone un recurso impugnatorio contra dicho acto de la Administración, debe aportar los medios probatorios que desvirtúen los hechos imputados o sanciones imputadas, siendo entonces que en este punto la carga de la prueba está a cargo del administrado.

Podemos observar hasta este punto que la carga de la prueba en materia administrativa constituye en principio un deber de la Administración para llegar a la verdad material de los hechos.

Sin embargo, en materia tributaria ciertamente el enfoque guarda algunos matices. Autores como Lourdes Chau describen como se efectúa la atribución de la carga de la prueba en materia tributaria:

“[...] Hemos anotado en los párrafos previos que cuando la Administración atribuye un hecho imponible a algún particular, debe ofrecer los medios de prueba que validen su decisión y en ese sentido la carga de la prueba le es atribuible. Ahora bien, cuando el contribuyente decide ir al contencioso, deberá aportar los medios probatorios (con las limitaciones ya estudiadas) que desvirtúen las imputaciones que se le efectúan, los que serán ponderados conjuntamente con los acompañados por la Administración, por el órgano resolutor para emitir su decisión. En ese sentido puede afirmarse que el principio que subyace en este proceso es el de que la carga de la prueba está a cargo del pretensor, sin que por ello se deje de lado la consideración de que sobre la base del principio de verdad material y de oficialidad, que constituyen uno de los pilares de la actuación de la Administración, el órgano encargado de resolver

⁶ MORON URBINA, Juan Carlos, “Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General”, Lima: Gaceta Jurídica S.A. p. 455.

disponga la actuación de pruebas para generarse convicción sobre lo acontecido [...]”⁷. (El subrayado nos corresponde)

Conforme podemos observar, acorde con lo establecido en la Ley N° 27444, la carga de la prueba corresponde en principio a la Administración Tributaria, siendo que en un procedimiento contencioso tributario la carga de la prueba se trasladará al contribuyente, quien se encuentra interesado en desvirtuar las afirmaciones efectuadas por ésta ante la emisión de un valor⁸.

Entonces, el hecho que la Administración Tributaria sea el sujeto activo de la obligación tributaria, genera que ésta se constituya como juez y parte en relación con el contribuyente.

Es decir, en un primer momento corresponderá a la Administración Tributaria la evaluación y posible emisión de un acto administrativo ante la verificación del nacimiento de la obligación tributaria o el establecimiento de una presunción. Asimismo en instancia de reclamación se encargará de resolver las controversias en primera instancia.

En un segundo momento la Administración Tributaria se constituirá como parte, ya que en etapa de apelación ante el Tribunal Fiscal, se constituirá como acreedor de la deuda tributaria imputada al contribuyente.

Entendemos por ello que la carga de la prueba en materia tributaria está referida a un “*deber de probar*”, que en principio se encuentra en la Administración Tributaria, ante la emisión de un valor, trasladándose posteriormente al contribuyente cuando impugne este acto, iniciándose un procedimiento contencioso tributario. Esta configuración la podemos apreciar en la regulación que sobre el tema nos ofrece el Código Tributario⁹, en concordancia con la Ley de Procedimiento Administrativo General.

⁷ CHAU QUISPE, Lourdes, “*Apuntes sobre la prueba en materia tributaria en el ordenamiento jurídico peruano*”. En: “*Memorias de las II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario*”, La Paz: Editora Presencia, 2009.p. 57.

⁸ Con el término valor, nos referimos a una Resolución de Determinación o Resolución de Multa.

⁹ Tal es el caso del artículo 125°, 126° y 148° del Código Tributario.

IV ALCANCES SOBRE LA TEORÍA DE LA PRUEBA DINÁMICA: SU ARMONIZACIÓN EN EL MARCO DE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL EXPEDIENTE N° 01776-2004-AA/TC

Como hemos indicado inicialmente, nuestro sistema procesal recoge el criterio referido a que la carga de la prueba corresponde a quien afirma un hecho. Este criterio tradicional es recogido en el artículo 196° del Código Procesal Civil, conforme se puede observar a continuación:

“Artículo 196°. – Salvo disposición legal diferente, la carga de probar corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos”. (El subrayado nos corresponde)

Esta posición de la doctrina probatoria proviene de autores como Rosembuj, el cual indicó que cada quien tiene la carga de demostrar los supuestos de hecho de las normas cuyas consecuencias jurídicas se persiguen¹⁰.

La carga estática de la prueba se configura como una regla de manera general, sin importar el proceso por el que frente a la misma, sea aplicable; sin embargo, en algunos países como Colombia, Argentina, Italia, Alemania y España, se buscó morigerar esta regla ya que al demandante le era engorroso demostrar ciertas circunstancias en las que el demandado tenía acceso inmediato a los medios de prueba, como por ejemplo en los casos de simulación o los procesos iniciados contra las clínicas sobre daños a la persona, las cuales tienen a disposición las historias médicas de sus pacientes.

Así nació la teoría de la Carga de la Prueba Dinámica que, en términos generales, indica que debe probar el hecho aquel que se encuentre en mejor posición para hacerlo, bien por sus conocimientos, el contacto directo con esos hechos, los elementos materiales de prueba, u otras circunstancias como la debilidad manifiesta de

¹⁰ ROSEMBUJ, Tulio, *Elementos de Derecho Tributario*, 1° Ed., Madrid: Editorial Blume, 1988, p. 125.

la parte contraria a quien en principio le correspondería demostrar determinadas circunstancias fácticas.

Quizás el autor que ha abordado el tema con mayor profundidad es Peyrano, quien en su obra "*Cargas Probatorias Dinámicas*", indica lo siguiente:

*"[...] más allá del carácter de actor o demandado, en determinados supuestos la carga de la prueba recae sobre ambas partes, en especial sobre aquella que se encuentre en mejores condiciones para producirla [...]"*¹¹

Es preciso indicar que el objetivo esencial de esta regla es que la distribución de la carga de la prueba se hace en cada caso particular, de modo que no se trata de una regla general sino que su aplicabilidad debe ser determinada en cada caso en concreto.

Esto significa que en la carga de la prueba dinámica no se establece previamente cuál de las partes se encuentra obligada a probar, de acuerdo con lo que se persigue, sino que ello se determinará dependiendo de las circunstancias del caso concreto, del objeto litigioso y de la mayor o menor posibilidad de consecución de la prueba, siendo que ésta le corresponderá aportarla a aquella parte que esté en mejores condiciones para hacerlo.

El Tribunal Constitucional ya ha desarrollado la aplicación de esta teoría en nuestro país. En el año 2004 existió un proceso de amparo seguido por una persona natural quien solicitó dejar sin efecto un contrato de afiliación que suscribió con una entidad del Sistema Privado de Pensiones y, consiguientemente, su traspaso al Sistema Nacional de Pensiones.

Es así que el Colegiado emitió la Sentencia recaída en el Expediente N° 01776-2004-AA/TC, que, en el inciso c del fundamento jurídico N° 50, desarrolla la aplicación de la Carga de la Prueba Dinámica.

En dicho desarrollo el Colegiado explicó los motivos que pueden llevar al operador jurídico su aplicación, sin que dicha posibilidad excluya a los procedimientos en sede administrativa:

¹¹ PEYRANO, Jorge Walter, et al. "*Cargas Probatorias Dinámicas*". 3° Ed., Buenos Aires: Rubinzal – Culzoni Editores, 2004. p. 60.

“[...] la carga probatoria dinámica significa un apartamiento de los cánones regulares de la distribución de la carga de la prueba cuando ésta arroja consecuencias manifiestamente disvaliosas para el propósito del proceso o procedimiento, por lo que es necesario plantear nuevas reglas de reparto de la imposición probatoria, haciendo recaer el onus probandi sobre la parte que está en mejores condiciones profesionales, técnicas o fácticas para producir la prueba respectiva[...]” (El subrayado nos corresponde).

Es importante precisar que la aplicación de la carga de la prueba dinámica implica la probanza de un hecho positivo ya que, como se sabe, no es posible pretender que una de las partes pruebe un hecho negativo:

“[...] la doctrina de las cargas probatorias dinámicas interviene para responder a una concepción de un derecho dúctil y una concepción más dinámica del devenir del proceso, tal como amerita el supuesto planteado. Así, no correspondería al demandante la carga de la prueba del hecho (de índole negativo) sino que el demandado tendría la carga de probar el hecho positivo [...]” (El subrayado nos corresponde).

Este criterio del operador constitucional es importante porque nos recuerda que su aplicación no debe ser ajena a nuestro ordenamiento legal, indicando incluso que puede ser aplicada en materia tributaria, hecho que de por sí abre la posibilidad de su aplicación en el procedimiento contencioso tributario:

“ [...] Cabe recordar que la prueba dinámica no es ajena a nuestro ordenamiento. Por ejemplo, se han utilizado en los siguientes supuestos: violación de derechos humanos (párrafo 70 de la sentencia del caso Paniagua Morales y otros, párrafo 65 de la sentencia del caso Durand y Ugarte y párrafo 63 de la sentencia del Caso Castillo Petruzzi, todas ellas de la Corte Interamericana de Derechos Humanos), cumplimiento de condiciones de los trabajadores (artículo 27° de la Ley Procesal del Trabajo, Ley N.º 26636) e impugnación de pago de tasa en tributación municipal (sentencias recaídas en el Expediente N.º 0041-2004-AI/TC y en el Expediente 0053-2004-AI/TC). Asimismo, en el ámbito de protección del usuario, y basándose en la asimetría de información, se ha permitido la variación de la carga de la prueba, buscándose proteger al consumidor de la imposibilidad de probar que fue engañado o que recibió

información insuficiente (punto 2 la Resolución N° 102-97-TDC-INDECOPI) [...]”.

Como ya lo indicamos anteriormente, la aplicación de la carga de la prueba dinámica debe ser verificada en cada caso concreto, ya que no se puede asumir de antemano como una regla general sino que, bajo ciertas circunstancias, puede trasladarse la carga de la prueba a la parte que se encuentre en mejores condiciones de efectuar la probanza de los hechos materia de análisis, sin que ello signifique la afectación de ningún derecho constitucional, con el único objetivo de llegar a la verdad material, principio recogido en la Ley N° 27444.

V. ALGUNOS CRITERIOS APLICADOS POR EL TRIBUNAL FISCAL RESPECTO A LA CARGA DE LA PRUEBA EN MATERIA TRIBUTARIA: ¿SIEMPRE CORRESPONDE A QUIÉN AFIRMA UN HECHO?

La distribución de la carga de la prueba es un tema que ha sido abordado por el Tribunal Fiscal en diversas resoluciones, sin embargo pretendemos identificar algunas de las más ilustrativas para poder apreciar cómo es que el Colegiado aplicó la teoría de la carga de la prueba dinámica en alguna de ellas:

5.1. Resolución del Tribunal Fiscal N° 20274-9-2012: La Carga de la Prueba de la causalidad de los gastos por intereses corresponde al contribuyente

En el año 2009 el Tribunal Fiscal emitió una resolución respecto a un reparo por la deducción de gastos por intereses de deudas, ya que no se acreditó que se traten de gastos propios y/o necesarios para mantener la fuente generadora de renta gravada.

Ante ello, el Tribunal Fiscal indicó, a fin de establecer dicho importe deducido como gasto por concepto de intereses de deudas cumplía con el principio de causalidad previsto por el artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, era necesario que la contribuyente acreditara que dichos intereses se originaron en

el financiamiento obtenido para adquirir activos transferidos en la reorganización; sin embargo, ésta no acreditó que los intereses deducidos fueron originados en financiamientos efectivamente recibidos, sino que fueron determinados en forma estimada sobre la base de un monto estimado de financiamientos, siendo que no era correcto afirmar que la Administración Tributaria tenía la obligación de desvirtuar la idoneidad de la metodología “*carve out*” para sustentar la deducción de gastos por intereses para fines tributarios.

Sobre este aspecto el Tribunal Fiscal precisó, en aplicación del artículo 196° del Código Procesal Civil, que la carga de la prueba corresponde a quien afirma un hecho, siendo el citado precepto, aplicable supletoriamente en materia tributaria conforme a lo señalado por la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, la cual precisa que en lo no previsto por dicho código o en otras normas tributarias, podrán aplicarse normas distintas, siempre que no se les opongan, ni las desnaturalicen.

Es por este motivo que, siendo la contribuyente quien consideró como deducibles los gastos por intereses materia de reparo, es a quien le corresponde acreditar que dichos gastos son deducibles de conformidad con lo dispuesto por el inciso a) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, motivo por el cual se mantuvo el reparo efectuado por la Administración Tributaria.

5.2. Resolución del Tribunal Fiscal N° 18326-5-2012: La Carga de la Prueba para acreditar la suspensión de actividades corresponde al contribuyente

En el año 2012 el Tribunal Fiscal emitió una resolución, respecto al caso de un contribuyente que indicaba que no se encontraba obligado a la presentación de la declaración jurada del Impuesto General a las Ventas de abril de 2011 ya que no realizó ninguna operación que determine obligación tributaria, por lo que la multa generada por dicha situación debía ser dejada sin efecto.

Si bien el Colegiado le dio la razón al contribuyente revocando el valor, el Vocal Velázquez López Raygada en un voto discre-

pante mostró su desacuerdo con dicha posición indicando que, en el caso particular que un contribuyente del Impuesto General a las Ventas comunique la suspensión de sus actividades y posteriormente su reinicio, éste tendrá la carga de la prueba a fin de acreditar que aún tiene suspendidas sus actividades comerciales ya que está en mejores condiciones que la Administración para entregar las pruebas respectivas que acreditasen que aún mantenía la referida suspensión.

En ese sentido el Vocal precisa la plena aplicación del criterio establecido en la Sentencia recaída en el Expediente N° 1776-2004-AA/TC, en la cual el Tribunal Constitucional señaló que si bien la carga de probar corresponde a quien afirma los hechos que configuran su pretensión, o a quien los contradice alegando nuevos hechos, según lo presenta el artículo 196° del Código Procesal Civil, la carga probatoria dinámica significa un apartamiento de los cánones regulares de la distribución de la carga de la prueba haciendo recaer el *onus probandi* sobre la parte que está en mejores condiciones profesionales, técnicas o fácticas para producir la prueba respectiva.

Siendo así, explica que es el contribuyente el que se encuentra en mejores condiciones que la Administración, de probar que aun mantiene la condición que le exime de presentar la declaración jurada mensual del Impuesto General a las Ventas, es decir, que aun mantiene suspendidas sus actividades con la exhibición de la documentación que estando obligado a llevar, sirve para el registro de las mismas, y no limitarse a negar los hechos configuradores de obligaciones tributarias, trasladando la integridad de la carga de la prueba a la Administración Tributaria.

En ese sentido, explica para la procedencia de la aplicación de este criterio es necesario que la Administración Tributaria haya notificado un requerimiento de pruebas al contribuyente, ante la ausencia de documentación probatoria que debió ser proporcionada por éste en la etapa de reclamación, siendo que en el caso en autos, el contribuyente no acreditó que se encontraba en alguno de los supuestos señalados en el artículo 3° de la Resolución de Superintendencia N° 203-2006/SUNAT, para no encontrarse obli-

gado a presentar la declaración jurada que se le exige y por cuya omisión se le sanciona, concluyendo que, en opinión del Vocal, se debe confirmar la apelada.

5.3. Resolución del Tribunal Fiscal N° 09577-1-2014: La Carga de la Prueba en el caso de la recuperación de capital invertido corresponde a la contribuyente

En el presente caso, la controversia se centró en la procedencia de la deducción efectuada por la Administración Tributaria de la depreciación sobre el valor de construcción para la determinación del importe de la certificación de recuperación de capital invertido en la adquisición de bienes presentada por la contribuyente.

En este caso, al solicitar que se certifique el capital invertido del inmueble objeto de transferencia, la contribuyente no presentó documentación alguna que permita establecer que, desde la fecha en que adquirió el citado bien, no lo utilizó en la generación de renta gravada y que, en consecuencia, no correspondía considerar que para efectos tributarios se había depreciado, lo que hubiera podido sustentar con los recibos de servicios públicos emitidos sin importe a pagar, o con algún documento que certifique que el referido inmueble estuvo desocupado.

En función a ello, el Colegiado explicó que, en aplicación del artículo 57° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración Tributaria debe determinar el capital invertido en base a la información que le sea proporcionada por los solicitantes, por lo que corresponde, a efectos de determinar el costo computable de los mismos, que de ésta se deduzca la depreciación de la parte correspondiente a la construcción, aplicando para ello el 3% anual sobre su valor de adquisición, de conformidad con lo establecido en los artículos 20°, 21°, 39° y 41° de la Ley del Impuesto a la Renta, procedimiento que fue utilizado por la Administración, lo que se encuentra arreglado a ley;

El Tribunal Fiscal explicó que, dada la naturaleza del procedimiento establecido para la obtención de la certificación del capital invertido — que en el presente caso, se otorga un beneficio

al solicitante no domiciliado para deducir de los ingresos obtenidos por la venta de un inmueble (correspondiente a rentas de tercera categoría), el importe correspondiente al costo computable deducible— es la contribuyente quien se encuentra en mejores condiciones que la Administración Tributaria de probar que no utilizó el inmueble en la generación de rentas gravadas, lo que influirá en un monto mayor certificado como costo computable, por lo que no es posible trasladar la integridad de la carga de la prueba a la Administración.

Por tanto, el Colegiado concluyó que la falta de sustento de los argumentos de la contribuyente expuesto en su recurso de apelación debido a que, para establecer si resultaba arreglada a ley la deducción de depreciación efectuada por la Administración Tributaria, únicamente resultaba necesario que la contribuyente acreditara no haber utilizado el inmueble para la generación de rentas gravadas de tercera categoría, hecho que, como se indicó, no ocurrió.

5.4 Resolución del Tribunal Fiscal N° 06705-3-2009: La Carga de la Prueba en el caso de la aplicación de una exoneración corresponde al contribuyente

En esta resolución emitida el año 2009, la Administración Tributaria verificó que, según consta en la Ficha RUC de la recurrente, aquella tenía como actividad económica principal la silvicultura y extracción de madera (CIU 02003) y como actividades secundarias el aserrado y acepilladura de madera (CIU 20108) y la fabricación de otros productos de madera (CIU 202939), siendo que estas actividades al no estar catalogadas como industria manufacturera no se encontraban comprendidas dentro de los alcances de la Ley General de Industrias.

En ese sentido, a fin de establecer si la contribuyente se encontraba dentro del ámbito de aplicación del beneficio de exoneración del Impuesto a la Renta, se le notificó un requerimiento mediante el cual se solicitó la presentación y exhibición de diversa documentación, siendo que al cierre del mismo, y luego de otorgarle

un plazo conforme a ley, no obtuvo respuesta alguna, por lo que el Colegiado confirmó la apelada.

El Tribunal Fiscal finalmente concluyó que si bien la contribuyente indicó que las afirmaciones deben estar debidamente motivadas, considerando que la Administración Tributaria cuenta con auditores que pueden realizar una inspección física y determinar *in situ* si es o no una empresa industrial, dicho criterio no resultaba aplicable dado que es la propia contribuyente quien manifestó y acreditó que su actividad principal es el aserrado y acepilladura de madera (CIIU 20108 y 20293) alegando que por el desarrollo de éstas se encontraba comprendida dentro de los alcances y beneficios de la Ley General de Industrias, no obstante dicho argumento carece de sustento, motivo por el cual se mantuvo el reparo.

5.5 Resolución del Tribunal Fiscal N° 5991-5-2014: La Carga de la Prueba respecto al Valor de Mercado de las operaciones corresponde inicialmente al contribuyente

En el presente caso la Administración Tributaria reparó la renta neta del Impuesto a la Renta del ejercicio 2000, por subvaluación en la enajenación de una Motocicleta Suzuki DR-125SJ y Motocicleta Suzuki FB-100G, por el importe de S/. 49,779.00.

Sin embargo, el Colegiado cuestionó el reparo indicando que no obra la documentación que permita acreditar que la Administración, con la finalidad de sustentar la acotación, hubiera utilizado el valor de mercado que correspondía, en los términos expuestos, a fin de realizar el ajuste materia de autos, pese a contar con la información necesaria, por lo que el reparo no se encontraba debidamente sustentado, por lo que procedió levantarlo y revocar la apelada en este extremo.

No obstante lo expuesto, el Tribunal Fiscal precisó, respecto de la afirmación de la contribuyente sobre que la Administración habría elegido como valores de mercado únicamente los mayores correspondientes a algunas de sus operaciones, no presentó pruebas respecto a dicha afirmación, como sería un listado de todas y

cada una de sus operaciones, ni la documentación sustentatoria respectiva, es decir, no presentó prueba alguna que determine las condiciones específicas en que se pactó cada transacción para determinar que eran comparables, no siendo suficiente que lo hubiese alegado, por lo que tampoco estaría acreditado en autos que el valor que usó la contribuyente en cada transacción se ajustó al de mercado.

En efecto, el Colegiado al verificar la documentación presentada por la contribuyente no pudo determinar cuáles fueron las condiciones en que cada una de las operaciones (incluso las que se utilizaron como comparables) se llevaron a cabo, habida cuenta que pese a que corresponde al contribuyente presentar la documentación que las acredite, éste no adjuntó documentación alguna que hubiese permitido verificar las circunstancias que rodearon la comercialización de cada uno de los referidos bienes.

Asimismo, el Tribunal Fiscal, frente a la afirmación de la contribuyente que corresponde a la Administración Tributaria acreditar que la mercadería fue subvaluada, reafirma que en esta circunstancia la carga de la prueba recae en principio en los contribuyentes, quienes tienen que acreditar las circunstancias, elementos y factores que afirman se habrían producido y por las que habrían utilizado determinado valor de venta en sus operaciones, siendo que una vez proporcionada tal documentación a la Administración, le corresponderá, a partir de esta en la fiscalización, determinar si dicho valor utilizado por los contribuyentes corresponde en efecto al de mercado conforme a lo dispuesto en el artículo 32° de la Ley del Impuesto a la Renta.

5.6 Resolución del Tribunal Fiscal N° 974-5-2012: La Carga de la Prueba de las diferencias de cambio computables para la determinación del Impuesto a la Renta corresponde al contribuyente

El presente criterio se expone como parte del voto discrepante del Vocal Cayo Quispe. Como se sabe, el primer párrafo del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta señala, para el

cómputo de las diferencias de cambio, éstas deben originarse con créditos obtenidos para financiar actividades gravadas con lo cual estos créditos obtenidos (generadores de diferencias de cambio) también deben financiar a las “actividades gravadas habituales”.

En ese supuesto la norma establece la existencia de una relación causal entre el crédito obtenido y las actividades habituales gravadas. De esta manera, la razón del crédito obtenido debe ser la financiación de las actividades habituales gravadas.

El Vocal indica que, sin duda alguna, la simple obtención de un crédito en moneda extranjera no acredita la financiación de operaciones gravadas habituales, por lo que dicha financiación requiere ser verificada y bajo este marco, el contribuyente tiene la carga de la prueba de la existencia concreta, real, fáctica y por ende, objetiva de esta relación causal, que también puede ser denominado “causalidad”; así, en tanto éste pueda demostrar dicha relación causal entre los créditos obtenidos y la financiación de una actividad habitual gravada, obtendrá diferencias de cambio computables para la determinación de la renta neta en aplicación y sentido del referido artículo 61° de la ley.

En este punto, el Vocal realiza la siguiente reflexión: ¿Cómo puede un contribuyente acreditar que cumple con la relación causal en cuanto al crédito obtenido se obtuvo para financiar una actividad gravada habitual? Sin duda alguna una forma idónea y válida es demostrando fáctica y objetivamente el uso o empleo del crédito obtenido en la actividad gravada habitual, lo cual le permitirá al contribuyente aplicar el supuesto jurídico del artículo 61° de la Ley del Impuesto a la Renta, es decir, cumplir concurrentemente con: a) la obtención de un crédito, b) la vinculación del crédito a la actividad gravada habitual, y c) una diferencia de cambio computable y proveniente de un crédito para financiar una actividad habitual.

De ser así, se estará ante una diferencia de cambio computable y proveniente de un crédito para financiar actividades gravadas habituales. En caso contrario, si dicho nexo causal no estuviera presente, la diferencia de cambio no cumpliría con el presupuesto legal establecido en el referido artículo 61° del Impuesto a la

Renta y su participación en la determinación de la renta neta o base imponible se tendría que someter a las normas generales del referido impuesto.

5.7 Resolución del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002: La Carga de la Prueba sobre la correspondencia del crédito fiscal con operaciones reales corresponde al contribuyente

En el presente caso el Colegiado se pronunció respecto a un reparo efectuado por la Administración en el que la contribuyente no pudo demostrar que su proveedor prestó efectivamente los servicios que dieron origen a las facturas reparadas, concluyendo que dichos comprobantes no corresponden a operaciones reales.

Como se sabe, el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas dispone que no tendrá derecho al crédito fiscal, el contribuyente que reciba un comprobante de pago que no corresponda a una operación real, con lo cual se desprende que para sustentar el crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no sólo se debe contar con comprobantes de pago por adquisiciones que en teoría cumplan los requisitos sustanciales y formales establecidos en la Ley del Impuesto General a las Ventas, sino que además, es necesario que dichos comprobantes correspondan a operaciones reales.

El Colegiado precisó que, considerando que la Administración evaluará la efectiva realización de las operaciones fundamentalmente en base a la documentación proporcionada por el contribuyente, para adquirir válidamente derecho al crédito fiscal, es necesario que éstos mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten, en caso sea necesario, que los comprobantes de pago que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales.

Esto puede concretarse a través de diversos medios, por ejemplo, para el caso de la adquisición de servicios que generan un resultado tangible, como es el caso de la elaboración de análisis, e incluso, aquellos servicios que se plasman en un documento o informe final, tales como investigaciones científicas, estudios de mercado; el medio probatorio podría constituir la exhibición de ese resultado concreto y tangible.

Asimismo, en el caso de los servicios de captación y selección de personal, pudieron haberse acreditado con la documentación dirigida a la recurrente respecto al referido proceso, en la que se haga referencia a las personas que participaron en el mismo, los aspectos evaluados, la calificación obtenida por cada participante y la relación final de personas seleccionadas, lugares a los que fueron asignados, tiempo por el que cada uno prestó servicios a la empresa, etc.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal indica que si bien es cierto, en el caso de los servicios que no generan un resultado tangible, como por ejemplo, la transmisión de conocimientos, la real prestación de los mismos no puede acreditarse en función a sus resultados, se puede lograr en base a medios probatorios generados a lo largo de la prestación del servicio. Así en el presente caso, los servicios de captación y selección de personal, pudieron haberse acreditado con las listas de participantes en los mismos, copia de los materiales proporcionados, certificados de asistencia, etc.

El Colegiado señala que en caso no se cuente con los medios probatorios antes mencionados, se podría recurrir a aquéllos en los que consten los acuerdos que dieron origen a la prestación del servicio, entre los que se encuentra, contratos escritos, comunicaciones, actas, etc., ya que si bien es cierto, tal como establece el artículo 1351° del Código Civil, los contratos se perfeccionan por el consentimiento de las partes, no siendo necesaria alguna formalidad específica, salvo casos expresamente establecidos en la ley bajo sanción de nulidad, también lo es que, la documentación que acredite la existencia de un acuerdo de voluntades entre las partes destinado a la realización de una operación concreta que genera crédito fiscal, aún cuando no es indispensable, resulta un elemento de prueba importante, sobre todo para los casos de servicios que no se concretan en un resultado tangible, como los señalados anteriormente;

Conforme a ello, precisa que existen diversos medios probatorios que pueden ser utilizados para acreditar que los comprobantes que sustentan el crédito fiscal corresponden a operaciones reales.

Así, de acuerdo al momento en que se presentan, dichos medios probatorios podrían estar referidos al origen de la prestación de los servicios, a la prestación sí misma de éstos, o a sus resultados concretos; siendo unos más adecuados que otros dependiendo del tipo de servicios cuya efectiva prestación se pretende acreditar; sin embargo, a pesar de haber sido requerida por la Administración a efectos de sustentar la efectiva prestación de los servicios consignados en los comprobantes de pago reparados, la recurrente no cumplió con presentar los referidos medios, limitándose a exhibir los comprobantes de pago cuya sustentación se solicitaba y a demostrar el registro contable del pago de los mismos, lo cual no resulta suficiente para acreditar que dichos comprobantes corresponden a servicios efectivamente prestados, y por tanto, permitir la deducción del crédito fiscal;

El Colegiado concluyó que aún cuando la recurrente podría haber incurrido en los gastos mencionados, para sustentar el crédito fiscal en forma fehaciente y razonable, no sólo debe cumplir con tener comprobantes de pago por adquisiciones que en teoría cumplan los requisitos sustanciales y formales establecidos en la Ley de Impuesto General a las Ventas, sino que fundamentalmente, es necesario que dichos comprobantes correspondan a operaciones reales, por lo que considerando que no existen indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios consignados en los comprobantes de pago emitidos por el proveedor, confirmó el reparo efectuado al crédito fiscal contenido en los mismos.

VI LA TEORÍA DE LA PRUEBA DINÁMICA EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO TRIBUTARIO: UNA OPCIÓN DEL OPERADOR TRIBUTARIO

Del análisis efectuado en el presente artículo, hemos podido observar que la carga de la prueba dinámica implica una flexibilización de los clásicos dogmas procesales, a efectos de poder llegar a la verdad material de los hechos. Por este motivo, podemos decir que bajo principios de solidaridad y colaboración, se traslada la carga de la prueba a la parte que se encuentre en mejores posicio-

nes profesionales, técnicas y fácticas para producir la prueba. Sobre esta premisa es que podemos afirmar que la carga de la prueba dinámica no puede considerarse como un principio general sino que se deberá analizar en cada situación a efectos de evaluar su aplicación por parte del operador tributario.

En líneas generales, podemos decir que en el procedimiento contencioso tributario, la Administración Tributaria es la que en principio tiene la carga de la prueba pues bajo el principio de impulso de oficio, tiene la obligación de comprobar la realidad del contenido de las obligaciones tributarias, recabando toda la información posible y relevante, así como documentación del contribuyente e incluso de terceros, la cual quedará registrada para sustentar los referidos reparos así la imposición de sanciones.

Sin embargo, y siempre que existan circunstancias que lo ameriten, se podrá trasladar la carga de la prueba al contribuyente, cuando se encuentre en mejores condiciones que la Administración Tributaria para aportar las pruebas necesarias que sustenten el reparo emitido por ésta¹², lo cual implica que éste tendría que encontrarse en alguna de estas situaciones:

1. Que el contribuyente se encuentre en cercanía o tenga fácil acceso con el material probatorio.
2. Que el contribuyente tenga efectivamente en su poder la prueba que sustente el reparo de la Administración Tributaria.
3. Que el contribuyente posea circunstancias técnicas especiales que no estén al alcance de la Administración Tributaria.

En este marco, Lourdes Chau¹³ nos grafica algunas circunstancias en las que la carga de la prueba corresponderá a la Administración Tributaria o al contribuyente, hecho que nos muestra la posibilidad de establecer ciertos parámetros para la

¹² En aplicación del mencionado principio de impulso de oficio, podrá cursar el requerimiento correspondiente al contribuyente, a efecto que presente las pruebas necesarias que sustenten su desacuerdo con algún hecho detectado por la Administración Tributaria.

¹³ CHAU QUISPE, Lourdes, Ob. Cit, p. 58.

distribución de la carga de la prueba en función a la parte que se encuentre en mejores condiciones de acreditarla:

Administración Tributaria	Contribuyente
<ol style="list-style-type: none"> 1. La realización del hecho imponible y de todas las contingencias que surjan en torno a éste. 2. La verificación de las causales para una determinación sobre base presunta. 3. El incumplimiento de un deber formal que da lugar a la comisión de una infracción. 4. La realización de las notificaciones. 5. La prescripción alegada por un contribuyente no se ha producido. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Se encuentra dentro del ámbito de una exoneración o algún beneficio tributario. 2. La aplicación de algún régimen especial de tributación. 3. La realización de alguna operación que le de derecho a la deducción de algún gasto con incidencia en el Impuesto a la Renta o a crédito fiscal para efectos del Impuesto General las Ventas. 4. Ha operado algún medio de extinción de la deuda tributaria.

Finalmente, no debemos olvidar que la carga de la prueba dinámica analiza los elementos probatorios desde un enfoque distinto al tradicional, lo cual no debe llevarnos a pensar que la Administración Tributaria no actuará bajo parámetros de discrecionalidad, lo cual implica que no se atenderá contra los cánones establecidos en el ordenamiento legal respecto a su actuación en el procedimiento contencioso tributario.

VII. CONCLUSIONES

1. La aplicación de la carga de la prueba dinámica en materia tributaria, rompe la regla clásica establecida en el artículo 196° del Código Procesal Civil, aplicada supletoriamente conforme lo dispuesto en la Norma IX del Título Preliminar del Código Tributario, que indica que la carga de la prueba corresponde

a quien afirma un hecho, hecho jurídicamente posible en materia tributaria, en aplicación del criterio establecido en la Sentencia del Tribunal Constitucional Expediente N° 01776-2004-AA/TC.

2. La Carga de la Prueba Dinámica resulta una regla que debe ser aplicada a cada caso en particular, no pudiéndose establecer como un principio general.
3. La evaluación de la conveniencia de la aplicación de la Carga de la Prueba Dinámica debe hacerse desde el punto de vista de su utilidad buscando llegar a la verdad material de los hechos que son materia de análisis por el operador tributario.
4. La Carga de la Prueba Dinámica no debe implicar un apartamiento del margen de discrecionalidad otorgado por el ordenamiento legal a la Administración Tributaria, sino por situaciones suficientemente justificadas que impliquen dificultades por parte de ésta en la obtención del material probatorio materia de análisis bajo los principios de oficialidad y verdad material recogidos en la Ley del Procedimiento Administrativo General.

VII. RECOMENDACIONES

1. Se debería recoger la Carga de la Prueba Dinámica de manera expresa en el artículo 196° del Código Procesal Civil, tal como viene sucediendo en países como Colombia y Argentina.
2. El Tribunal Fiscal debería evaluar la posibilidad de recoger en un precedente de observancia obligatoria el establecimiento de parámetros para una debida distribución de la carga de la prueba en aplicación del criterio establecido en la Sentencia del Tribunal Constitucional Expediente N° 01776-2004-AA/TC.

BIBLIOGRAFÍA

BUSTAMENTE ALARCON, Reynaldo, *“El Derecho a Probar como elemento esencial de un Proceso Justo”*, Lima: Ara Editores, 2001.

- CHAU QUISPE, Lourdes, *“Apuntes sobre la prueba en materia tributaria en el ordenamiento jurídico peruano”*. En: *“Memorias de las II Jornadas Bolivianas de Derecho Tributario”*, La Paz: Editora Presencia, 2009.
- DEVISECHANDÍA, Hernando, *“Compendio de la Prueba Judicial”*, Buenos Aires: Rubinzal-Culzoni Editores, 2007.
- LANDA ARROYO, César, *“El Derecho al debido proceso en la jurisprudencia: CIA. Corte Suprema de Justicia de la República del Perú, Tribunal Constitucional del Perú, Corte Interamericana de Derechos Humanos”*, 1° Ed., Lima: Academia de la Magistratura, 2012.
- MORON URBINA, Juan Carlos, *“Comentarios a la Ley del Procedimiento Administrativo General”*, 6° Ed., Lima: Gaceta Jurídica S.A, 2007.
- PEYRANO, Jorge Walter, et al. *“Cargas Probatorias Dinámicas”*. 3° Ed., Buenos Aires: Rubinzal – Culzoni Editores, 2004.
- ROSEMBUJ, Tulio, *Elementos de Derecho Tributario*, 1° Ed., Madrid: Editorial Blume, 1988.
- WHITTINGHAM GARCIA, Elizabeth, *“Las pruebas en el proceso tributario”*, 2° Ed., Bogotá: Editorial Temis, 2011.