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

# Criterios del Tribunal Fiscal en la evaluación de operaciones no reales

**TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL**

Para optar el Título Profesional de Contador Público

**AUTOR**

Roberto Dario ROCA NUÑEZ

**ASESOR**

Mg. Sonia Jackeline MIRANDA AVALOS

Lima, Perú

2024



Reconocimiento - No Comercial - Compartir Igual - Sin restricciones adicionales

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

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

**Referencia bibliográfica**

Roca, R. (2024). *Criterios del Tribunal Fiscal en la evaluación de operaciones no reales.* [Trabajo de suficiencia profesional de pregrado, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de Ciencias Contables, Escuela Profesional de Contabilidad]. Repositorio institucional Cybertesis UNMSM.

## Metadatos complementarios

| | |
|---|---|
| **Datos de autor** | |
| Nombres y apellidos | Roberto Dario Roca Nuñez |
| Tipo de documento de identidad | DNI |
| Número de documento de identidad | 71980796 |
| URL de ORCID | https://orcid.org/0009-0007-5455-8877 |
| **Datos de asesor** | |
| Nombres y apellidos | Sonia Jackeline Miranda Avalos |
| Tipo de documento de identidad | DNI |
| Número de documento de identidad | 42896086 |
| URL de ORCID | https://orcid.org/0000-0002-9831-0116 |
| **Datos del jurado** | |
| **Presidente del jurado** | |
| Nombres y apellidos | Yanette Armida Baca Morante |
| Tipo de documento | DNI |
| Número de documento de identidad | 08531847 |
| **Miembro del jurado 1** | |
| Nombres y apellidos | Felix Hipólito Pajuelo Chauca |
| Tipo de documento | DNI |
| Número de documento de identidad | 08260467 |
| **Miembro del jurado 2** | |
| Nombres y apellidos | Dennis Daniel Chipana Tagle |

| | |
|---|---|
| Tipo de documento | DNI |
| Número de documento de identidad | 21527619 |
| **Datos de investigación** | |
| Línea de investigación | D.11.0.28. Impuesto general a las ventas |

| | |
|---|---|
| Grupo de investigación | No aplica. |
| Agencia de financiamiento | Sin financiamiento. |
| Ubicación geográfica de la investigación | País: Perú<br>Departamento: Lima<br>Provincia: Lima<br>Distrito: Jesus María<br>Avenida: Gral. Antonio Álvarez de Arenales<br>Latitud: -12.067282<br>Longitud: -77.038099 |
| Año o rango de años en que se realizó la investigación | Enero 2024 – Agosto 2024 |
| URL de disciplinas OCDE | Negocios, Administración<br>https://purl.org/pe-repo/ocde/ford#5.02.04 |

# UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS

Universidad del Perú. Decana de América
FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES
DIRECCIÓN DE LA ESCUELA PROFESIONAL DE CONTABILIDAD

## ACTA N° 086-FCC-D-2024

## SUSTENTACIÓN DE TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL (TSP) PARA LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO PROFESIONAL DE CONTADOR PÚBLICO

En la ciudad de Lima, local Auditorio (3er. piso) de la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, siendo las 09:00 horas del día veintiséis de octubre del año dos mil veinticuatro, en cumplimiento con lo dispuesto en la Resolución Rectoral N° 00744-R-20 de fecha 18 de febrero del 2020 que aprueba la "Directiva general para realizar, presentar y sustentar el trabajo de investigación para la obtención del grado académico de bachiller, la tesis o el **trabajo de suficiencia profesional** para la obtención del título profesional en la UNMSM"; se reunió el Jurado Evaluador designado según Resolución Decanal N° 002032-2024-D-FCC/UNMSM de fecha 26 de octubre de 2024, conformado por los siguientes docentes:

| | | |
|---|---|---|
| **PRESIDENTE** | : | Dra. Yanette Armida Baca Morante |
| **MIEMBROS** | : | Mag. Félix Hipólito Pajuelo Chauca |
| | | Mag. Dennis Daniel Chipana Tagle |
| **MIEMBRO - ASESORA** | : | Mag. Sonia Jackeline Miranda Avalos |

Quienes procedieron a evaluar y calificar la Sustentación del Trabajo de Suficiencia Profesional (TSP) titulado: ***"CRITERIOS DEL TRIBUNAL FISCAL EN LA EVALUACIÓN DE OPERACIONES NO REALES"***, presentado por el bachiller Roca Nuñez , Roberto Dario con código de matrícula N° 16110138, para la obtención del Título Profesional de Contador Público.

Habiendo concluido con la sustentación y evaluación sobre las asignaturas terminales o concentradoras (capstone) de la especialidad, el Jurado Evaluador deliberó y emitió la calificación siguiente:

**APROBADO**

Siendo las 12:00 horas se dio por concluido el acto académico y leída el presente Acta, procedieron a firmar los integrantes del Jurado Evaluador en señal de conformidad.

Dra. Yanette Armida Baca Morante
Presidente

Mag. Félix Hipólito Pajuelo Chauca
Miembro

Mag. Dennis Daniel Chipana Tagle
Miembro

Mag. Sonia Jackeline Miranda Avalos
Miembro - Asesora

**Universidad Nacional Mayor de San Marcos**
Universidad del Perú, Decana de América

**FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES**
**DIRECCIÓN DE ESCUELA PROFESIONAL DE CONTABILIDAD**

# CERTIFICADO DE SIMILITUD

Yo, Sonia Jackeline Miranda Avalos, en mi condición de docente asesora designada, mediante Dictamen N° 000214-2024-EPCO-FCC/UNMSM, de fecha 23 de octubre del 2024, del Trabajo de Suficiencia Profesional (TSP) titulado: ***"CRITERIOS DEL TRIBUNAL FISCAL EN LA EVALUACIÓN DE OPERACIONES NO REALES"***, presentado por Roberto Dario Roca Nuñez, con código de matrícula N° 16110138, bachiller de la Escuela Profesional de Contabilidad, de la Facultad de Ciencias Contables, de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, para optar el Título Profesional de Contador Público.

CERTIFICO que se ha cumplido con lo establecido en la Directiva de Originalidad y de Similitud de Trabajos Académicos, de Investigación y Producción Intelectual. Según la revisión, evaluación y análisis mediante la plataforma PIDS para la detección de similitud textual, el documento evaluado cuenta con el 18% de similitud, nivel **PERMITIDO**, para continuar con los trámites correspondientes y para su **publicación** en el repositorio institucional.

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

**MAG. SONIA JACKELINE MIRANDA AVALOS**
**ASESORA**
**DNI N° 42896086**

Calle Germán Amézaga N.° 375
Pabellón "F" - Ciencias Contables
Ciudad Universitaria, Lima - Perú

Teléfonos (511) 619-7000 Anexos: 2416,2428
E-mail: epcontabilidad.contables@unmsm.edu.pe

# DEDICATORIA

***Este trabajo se lo dedico a mi adorada hermanita Kiarita, quien ha sido y será el motor y motivo de mi vida. Cada paso que doy hacia el mejoramiento personal y profesional es gracias a su inspiradora presencia y apoyo incondicional.***

***A mi querida sobrina Paolita, cuya llegada ha iluminado mi camino con luz, amor y esperanza, llenando mi corazón de alegría y optimismo por lo que depara el futuro.***

***A toda mi familia, cuyo amor y aliento han sido el pilar fundamental en cada etapa atravesada.***

***Finalmente, a mi papito, que desde el cielo me guía y protege. Su memoria y legado continúan siendo una fuente de fortaleza e inspiración.***

# AGRADECIMIENTOS

***Quiero expresar mi sincero agradecimiento a todas las personas que confiaron en mí y me brindaron su apoyo incondicional sin esperar nada a cambio. Su confianza y aliento han sido fundamentales para alcanzar este logro.***

***Agradezco profundamente a mi asesor, quien ha sido un mentor y guía excepcional durante todo este proceso. Su orientación y apoyo han sido claves para la culminación de este trabajo.***

***Finalmente, agradezco a mi alma mater por haberme forjado como el profesional que soy hoy. La formación recibida y los valores aprendidos han sido esenciales en mi desarrollo académico y profesional.***

# ÍNDICE GENERAL

**INTRODUCCIÓN** ..... 1
**I. INFORMACIÓN DEL LUGAR DONDE SE DESARROLLÓ LA ACTIVIDAD** ..... 3
**1.1. Institución donde se desarrolló la actividad** ..... 3
**1.1.1. Reseña histórica** ..... 3
**1.1.2. Servicios que brinda** ..... 4
**1.1.3. Organización y estructura empresarial** ..... 5
**1.2. Periodo de duración de la actividad** ..... 7
**1.3. Finalidad y objetivos de la entidad** ..... 7
**1.4. Razón o denominación social** ..... 8
**1.5. Dirección postal** ..... 8
**1.6. Correo electrónico y teléfonos del centro laboral** ..... 8
**II. DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD** ..... 8
**2.1. Organización de la actividad** ..... 8
**2.2. Finalidad y objetivos de la actividad** ..... 11
**2.3. Problemática** ..... 11
**2.3.1. Descripción del problema** ..... 11
**2.3.2. Formulación del problema** ..... 12
**2.3.3. Antecedentes de la realidad problemática** ..... 12
**2.3.4. Conocimientos teóricos, normativos y técnicos utilizados en el desempeño profesional para el tratamiento del problema** ..... 26
**2.4. Metodología y procedimientos** ..... 29
**2.4.1. Técnicas e instrumentos** ..... 29
**2.4.2. Procedimientos utilizados en el tratamiento del problema o caso** ..... 29
**2.5. Resultados de la actividad** ..... 30
**2.5.1. Detalles de la aplicación de las técnicas, instrumentos y procedimientos** ..... 30
**2.5.2. Análisis de las alternativas de solución** ..... 41
**2.5.3. Discusión de las alternativas de solución** ..... 44
**2.5.4. Alcance y limitaciones de la alternativa elegida** ..... 45
**III. CONCLUSIONES** ..... 47
**IV. RECOMENDACIONES** ..... 48
**V. BIBLIOGRAFÍA** ..... 49
**VI. ANEXOS** ..... 51

# LISTA DE TABLAS

**Tabla 1**: Argumentos expuestos en la RTF N.° 01898-1-2021 ..... 13
**Tabla 2**: Argumentos expuestos en la RTF N.° 03378- 10-2021 ..... 15
**Tabla 3**: Argumentos expuestos en la RTF N.° 02738- 9-2021 ..... 17
**Tabla 4**: Argumentos expuestos en la RTF N.° 01920-11-2021 ..... 18
**Tabla 5**: Argumentos expuestos en la RTF N.° 04450-4-2021 ..... 20
**Tabla 6**: Principales criterios utilizados por el Tribunal Fiscal respecto a los documentos proporcionados por los contribuyentes ..... 36
**Tabla 7**: Criterios considerados por el Tribunal al evaluar documentación en su conjunto ... 37

# LISTA DE FIGURAS

**Figura 1**: Estructura Orgánica de la Administración Tributaria .....6

## RESUMEN

El presente trabajo de suficiencia profesional aborda los criterios de evaluación comunicados por el Tribunal Fiscal en sus diversos pronunciamientos que versan sobre la realidad de las operaciones de los contribuyentes, siendo las operaciones no reales aquellas transacciones que no tienen un sustento material pero que se registran contablemente y se declaran tributariamente para reducir la base imponible del impuesto y/u obtener beneficios fiscales indebidos. El presente estudio se justifica en la creciente necesidad de que la Administración Tributaria adopte procedimientos de auditoría más eficaces y uniformes, para hacer frente a la variabilidad y falta de coherencia en lo resuelto por el Tribunal en sus resoluciones sobre la materia. Esta falta de uniformidad genera inseguridad jurídica en los contribuyentes y afecta la eficiencia de la administración tributaria.

La metodología aplicada en este trabajo incluye un análisis documentario de los pronunciamientos del Tribunal, así como una revisión normativa del Código Tributario y la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV). El resultado del presente trabajo puede ser considerado como una guía para los auditores de la SUNAT, que sistematiza los criterios más relevantes del Tribunal Fiscal y que busca estandarizar la evaluación de operaciones no reales.

La implementación de esta guía permitiría a los auditores aplicar criterios uniformes y predecibles en sus fiscalizaciones, lo que no solo reduciría la carga de trabajo y los costos administrativos, sino que también contribuiría a mejorar la predictibilidad en la resolución de casos y la seguridad jurídica de los contribuyentes. Las conclusiones del trabajo destacan la importancia de la estandarización de los criterios de auditoría y la capacitación continua de los auditores para asegurar un proceso de fiscalización más eficiente y justo.


**Palabras clave:** operaciones no reales, Tribunal Fiscal, Administración Tributaria, auditoría tributaria, facultad de fiscalización, seguridad jurídica.

# ABSTRACT

This research examines the criteria used by the Peruvian Tax Court (Tribunal Fiscal) to assess non-existent operations, which are transactions without material basis, often recorded to reduce the taxable base and obtain illicit tax benefits. The justification for this study lies in the increasing need for SUNAT (the Peruvian Tax Office) to adopt more effective and uniform auditing procedures. There is currently significant variability and inconsistency in the application of the Tax Court's criteria when ruling on such cases, creating legal uncertainty for taxpayers and diminishing the efficiency of the tax administration.

The methodology of this study involved an in-depth documentary analysis of rulings issued by the Tax Court, along with a review of relevant tax laws, including the Tax Code and the General Sales Tax Law (IGV). Based on these findings, this study proposes an audit guide for SUNAT, designed to systematize key Tax Court criteria and standardize the evaluation process for non-existent operations.

The implementation of this guide would allow auditors to apply uniform and predictable criteria during audits, reducing administrative costs and workload, while enhancing the predictability of case outcomes and legal certainty for taxpayers. The study concludes that the standardization of audit criteria, combined with continuous training for auditors, is crucial to achieving a more efficient and fair auditing process.

**Keys words**: non-existent operations, Tax Court, Peruvian Tax Administration, tax audit, standardization, tax audit authority, legal certainty.

# INTRODUCCIÓN

El presente trabajo se titula “Criterios del Tribunal Fiscal en la evaluación de operaciones no reales”.

Las operaciones no reales son principalmente aquellas transacciones relacionadas con la transferencia de bienes que no existen o la prestación de servicios que no ocurrieron en la realidad, y de existir, la transacción nunca se llevó a cabo pero que, sin embargo, son consideradas como gastos o costos deducibles por el contribuyente. Estas operaciones representan un mecanismo de evasión fiscal que se ha visto en aumento en los últimos años. Este fenómeno plantea serias implicaciones para la recaudación tributaria y para la equidad en el sistema fiscal del país.

Ante la determinación de la Administración Tributaria, los contribuyentes pueden optar reclamarla ante esta misma y posteriormente apelar dicha determinación ante el Tribunal Fiscal. Este Tribunal no solo revisa las resoluciones emitidas por la Administración, sino que también juega un rol importante en el entendimiento y ejecución de la normativa tributaria vigente. El Tribunal, a través de sus pronunciamientos, establece criterios específicos para la evaluación de operaciones no reales, lo que no solo influye en la resolución de casos particulares, sino que también orienta futuras revisiones y ajustes en los procedimientos de auditoría llevados a cabo por la Administración Tributaria.

El análisis de estas resoluciones es fundamental, ya que permite una mejor comprensión de los criterios aplicados por el Tribunal Fiscal y proporciona una base sólida para la revisión y ajuste de la normativa tributaria. Es así que estas resoluciones tienen un impacto significativo en la manera en que la Administración Tributaria enfrenta las operaciones no reales, estableciendo criterios y precedentes que influyen en cómo se manejan y evalúan las mismas, permitiendo una mejora continua en sus procesos y prácticas.

El presente trabajo de investigación se enfoca en analizar los argumentos alegados por el Tribunal para analizar la realidad de las operaciones de los contribuyentes, proporcionando así una base que brinde una visión integral a los auditores de la Administración Tributaria sobre cómo las decisiones del Tribunal influyen en la aplicación de la normativa tributaria vigente, respecto a la detección, sanción y lucha por la erradicación de operaciones no reales, con el fin de que los casos de auditoría en los que se haya determinado la existencia de operaciones no reales se encuentren debidamente motivados, cuenten con una base legal correcta y que los criterios utilizados se encuentren en línea con los ya establecidos por el Tribunal Fiscal.

A continuación, se presenta el desarrollo del análisis antes mencionado a través de cuatro capítulos. En el primer capítulo, se abordará la información sobre el lugar donde se desarrolló la actividad profesional desempeñada. El segundo capítulo describe la actividad llevada a cabo, donde se tratarán los temas como la organización, finalidad y el objetivo de la actividad profesional llevada a cabo; así como la problemática encontrada, la metodología, los procedimientos empleados, y los resultados de la actividad. El tercer capítulo presentará las conclusiones a las que se arribó con el desarrollo del presente trabajo. Finalmente, en el cuarto capítulo se presentarán las recomendaciones a tener en consideración.

# I. INFORMACIÓN DEL LUGAR DONDE SE DESARROLLÓ LA ACTIVIDAD

## 1.1. Institución donde se desarrolló la actividad

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT

### 1.1.1. Reseña histórica

La Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) tiene sus orígenes en el Decreto Ley N.° 17703, promulgado el 13 de junio de 1969, que transformó al Ministerio de Hacienda en el Ministerio de Economía y Finanzas, y designó al General de Brigada Don Francisco Morales Bermúdez como ministro. En este contexto, la Superintendencia Nacional de Contribuciones cambió su nombre a Dirección General de Contribuciones (DGC), con el coronel Miguel Pierrend Meza como director. A partir de 1970, se implementó un programa educativo para fomentar la conciencia tributaria desde la juventud y se inició un plan de descentralización con la creación de la Tercera Dirección Regional en Arequipa. Además, se estableció la Dirección General de Inteligencia Tributaria para fortalecer la supervisión fiscal.

Durante el período de 1975 a 1991, la DGC enfrentó una profunda crisis debido a la corrupción, ineficiencia y falta de preparación, lo que llevó a una evasión tributaria generalizada y un déficit fiscal crónico. A pesar de numerosas reorganizaciones y reformas apoyadas por diversas instituciones internacionales como el CIAT, FMI, OEA, y BID, la administración tributaria continuó en crisis, con una presión tributaria extremadamente baja y una economía informal en expansión. Las reorganizaciones clave incluyeron la creación del Instituto de Administración Tributaria en 1982, y finalmente, en mayo de 1988, se creó la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) mediante la Ley N.° 24829, como una institución pública descentralizada con la finalidad de diseñar y proponer

medidas de política tributaria; proponer la reglamentación de las normas tributarias; administrar, aplicar, fiscalizar, sancionar y recaudar los tributos internos del Gobierno Central y otros tributos que se le asigne.

La reforma estructural de la SUNAT comenzó en 1991 en un contexto de grave crisis económica, caracterizada por una hiperinflación del 7,650% y un déficit fiscal del 13% del PIB. Este proceso incluyó la aprobación del Decreto Legislativo N.° 639, que permitió una reestructuración orgánica y una mayor autonomía financiera para la SUNAT, y la Ley N.° 4916, que introdujo un régimen laboral competitivo. A partir de marzo de 1991, bajo la dirección del Dr. Manuel Estela Benavides, la SUNAT implementó una reforma profunda con el apoyo de expertos y organismos internacionales, con el objetivo de establecer una administración tributaria moderna y eficiente.

En diciembre de 2011, la Ley N.° 29816 reestructuró nuevamente la SUNAT, que pasó a denominarse "Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT". Sus funciones se ampliaron para incluir la administración, aplicación, fiscalización y recaudación de tributos internos del Gobierno Nacional, exceptuando los municipales, así como la reglamentación de normas tributarias, aduaneras y de organización interna en el ámbito de su competencia. En el año 2012, a través de los Decretos Legislativos N.° 1103 y N.° 1126, la SUNAT fue facultada para controlar y fiscalizar la distribución, transporte y comercialización de insumos químicos que puedan ser utilizados en la minería ilegal o en la elaboración de drogas ilícitas.

### 1.1.2. Servicios que brinda

La SUNAT cuenta con una amplia variedad de funciones y atribuciones, sin embargo, mencionaremos algunas de las más importantes:

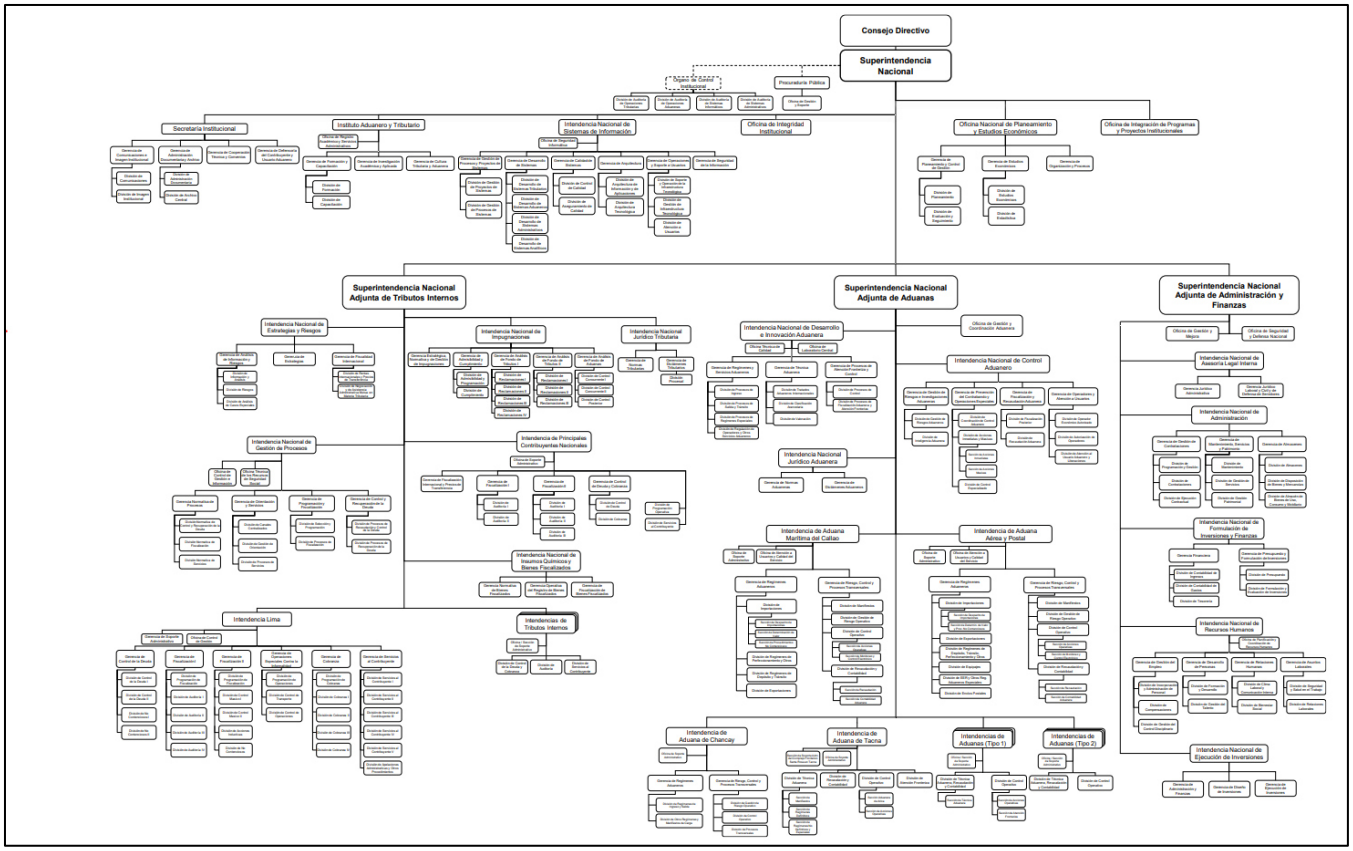
- Como Administración Tributaria: administrar, recaudar y fiscalizar tributos internos, así como aportaciones a ESSALUD y ONP; proponer al MEF reglamentación de normas tributarias/aduaneras; expedir disposiciones en materia tributaria/aduanera.
- Como Autoridad Aduanera: Controlar y fiscalizar el tráfico de mercancías, cualquiera sea su origen y naturaleza a nivel nacional; Inspeccionar, fiscalizar y controlar las agencias de aduanas, depósitos autorizados, almacenes fiscales, entre otros.
- Como Entidad encargada del control de insumos químicos: Controlar y fiscalizar el ingreso, permanencia, transporte o traslado y salida de los bienes controlados que puedan ser utilizados en la minería ilegal, así como en la elaboración de drogas ilícitas.

### 1.1.3. Organización y estructura empresarial

Mediante Resolución de Superintendencia N.° 000159-2024/SUNAT, se aprueba el Texto Integrado del Reglamento de Organización y Funciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT. Su estructura orgánica se encuentra detallada en el siguiente Figura 1:

**Figura 1**

*Estructura Orgánica de la Administración Tributaria*




Nota. Organigrama de la SUNAT. Recuperado de (SUNAT, 2024, pág. 318)

### 1.2. Periodo de duración de la actividad

El periodo de duración de la actividad descrita en el presente trabajo de suficiencia profesional fue de 08 meses, contados a partir del 22 de diciembre de 2023.

### 1.3. Finalidad y objetivos de la entidad

La Administración Tributaria tiene como finalidad la administración de los tributos del gobierno nacional, así como otros conceptos tributarios o no tributarios que le sean encargados por Ley, para proporcionar los recursos que sean necesarios para tener una solvencia fiscal y estabilidad macroeconómica; para lo cual debe procurar la correcta aplicación de la normatividad aduanera y tributaria.

La Administración Tributaria también tiene como finalidad en lo que respecta a la materia aduanera, la implementación, inspección y control del cumplimiento de la política aduanera, para lo cual debe facilitar las actividades aduaneras de comercio exterior y que se aplique de manera correcta los tratados y convenios internacionales vigentes.

También tiene participación en el combate contra la minería ilegal y el narcotráfico, en tanto tiene competencias de control y fiscalización respecto de los insumos químicos, maquinarias, entre otros, que puedan utilizarse en la minería ilegal o en la elaboración de drogas ilícitas.

La visión de la entidad es convertirse en la Administración Tributaria y Aduanera más exitosa, moderna y respetada de la región, y para lograr ello se han trazado objetivos estratégicos institucionales, los cuales se detallan a continuación:

- Mejorar el cumplimiento tributario y aduanero.
- Reducir los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras.
- Reducir el fraude aduanero.

- Fortalecer la capacidad de la gestión interna.
- Fortalecer la gestión de riesgo de desastres.

### 1.4. Razón o denominación social

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT.

### 1.5. Dirección postal

El domicilio fiscal de la Administración Tributaria se encuentra en la Av. Garcilaso de la Vega Nro. 1472 Lima - Lima – Lima. El código postal es 15004.

### 1.6. Correo electrónico y teléfonos del centro laboral

El correo de la institución es contactenos@sunat.gob.pe y el teléfono es (01) 315-0730.

## II. DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD

### 2.1. Organización de la actividad

La Administración Tributaria, en aplicación de la discrecionalidad concedida por el artículo 62° del Código Tributario, selecciona a aquellos contribuyentes a los que se les programará auditorías tributarias.

Los auditores deben conocer el motivo de programación de las auditorías a los contribuyentes, el cual puede tener su origen en diversos análisis y consideraciones que la Administración Tributaria crea conveniente. Siendo un motivo de programación la posible existencia de operaciones no reales registradas en el Registro de Compras, cuyo crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas (IGV) es declarado a través de las declaraciones juradas mensuales. El registro y declaración de operaciones no reales tiene como finalidad un pago menor de IGV, mayor determinación del saldo a favor del IGV, incrementar el monto de devolución, entre otros beneficios fiscales indebidos. El tratamiento tributario de los

comprobantes de pago emitidos por operaciones no reales se encuentra regulado en el artículo 44° de la Ley del IGV[1]. Dicho artículo señala que aquellos proveedores que emiten comprobantes de pago por operaciones no reales estarán obligados al pago del impuesto contenido en dichos comprobantes, y por el lado del receptor, no le dan derecho al crédito fiscal o a cualquier otro derecho derivado del IGV.

En el primer requerimiento, por lo general, se solicitan libros contables cuyo llevado es de carácter obligatorio para el sujeto fiscalizado, ya sean electrónicos o computarizados, según corresponda. La obligación del llevado de los mismos puede depender de diversos factores tales como: régimen tributario, nivel de ingresos, contenido de las declaraciones juradas e incluso la modalidad en la que realiza sus operaciones comerciales.

El requerimiento de "Observaciones" es emitido de manera posterior al cierre del requerimiento inicial. Para la elaboración del mismo, se necesita conocer a profundidad el motivo de programación de auditoría, así como haber recolectado y analizado diversa información, ya sea la proporcionada por el sujeto fiscalizado a través de requerimientos complementarios, así como la obtenida de los sistemas de la Administración como por ejemplo las declaraciones de IGV e Impuesto a la Renta. También es importante conocer datos como la fecha en la que el contribuyente comenzó sus actividades, tributos a los que se encuentra afecto, nivel de ingresos, actividad económica y forma en que realiza sus operaciones, entre otros aspectos. Del análisis documentario y la evaluación contable y tributaria de los mismos, el auditor identifica operaciones de riesgo que podrían constituir operaciones no reales, las cuales serán comunicadas al sujeto fiscalizado a través del llamado Requerimiento de "Observaciones" con la finalidad de que sea el mismo contribuyente quien, con documentación probatoria, sustente la realidad de sus operaciones.

[1] Aprobada por Decreto Supremo N.º 055-99-EF.

Dependiendo de la naturaleza de las operaciones observadas, el sujeto fiscalizado podrá presentar diversa documentación que a su consideración permita sustentar su trazabilidad y por ende que corresponden a operaciones reales. El auditor, al evaluar toda la información y documentación en su totalidad, verificará si esta cumple con los requisitos legales, si está correctamente relacionada entre sí y si es suficiente para evidenciar la realidad de las operaciones observadas. En este contexto, es crucial que el sustento presentado por el contribuyente demuestre la existencia de las operaciones, ya que en ocasiones el sujeto fiscalizado sostiene que, con la presentación de facturas, guías de remisión, constancias de pago y registros contables demuestran la realidad de una operación, no obstante, en la mayoría de los casos, estos elementos no bastan para demostrar la realidad de las operaciones.

Tras el análisis del auditor, se emite el resultado del requerimiento de "Observaciones", el cual comunica si es que las operaciones observadas corresponden a operaciones no reales y por ende si se repara el crédito fiscal contenido en ellas. El procedimiento de fiscalización culminará con la notificación de las Resoluciones de Determinación y Resoluciones de Multa de corresponder.

Estas resoluciones pueden ser reclamadas ante la Administración Tributaria, a fin de que sea esta misma quién realice una evaluación de todo el procedimiento y lo determinado en él. De mantenerse los reparos, el sujeto fiscalizado puede apelar dicho resultado ante el Tribunal Fiscal y será este, quien bajo sus criterios revise los argumentos del contribuyente y si las operaciones observadas corresponden efectivamente a operaciones no reales. Si el Tribunal Fiscal declara fundado lo argumentado por el contribuyente y/o verifica que los reparos por operaciones no reales determinados por la Administración Tributaria carecen de la debida motivación y base legal, el Tribunal se encuentra facultado para revocar, modificar e incluso declarar nulo lo determinado por la Administración. Tras estos resultados, es

altamente probable que el caso retorne al auditor que estuvo a cargo del procedimiento para una nueva revisión, teniendo que emplear más recursos del estado en evaluar nuevamente un caso que ya se encontraba cerrado.

## 2.2. Finalidad y objetivos de la actividad

El presente trabajo de suficiencia profesional tiene como objetivo proporcionar un aporte significativo a la institución, con el fin de optimizar el tiempo que los auditores de la Administración dedican a la actividad de auditoría, al presentar los criterios recurrentes del Tribunal utilizados en la evaluación de operaciones no reales. De esta manera se ofrece una mayor predictibilidad tanto a los auditores al momento de realizar sus revisiones, pues tendrían mayor claridad, una base legal adecuada y los reparos estarían correctamente motivados, como a los contribuyentes al conocer qué documentación sería la adecuada para sustentar sus operaciones y preparar mejor sus argumentos en caso de reparos.

## 2.3. Problemática

### 2.3.1. Descripción del problema

Una vez que el auditor evalúa lo que proporcionó el sujeto fiscalizado y verifica que las operaciones corresponden a operaciones no reales, observará y desconocerá el crédito fiscal del IGV utilizado por el contribuyente por dichas operaciones. Es importante que lo determinado por el auditor se encuentre con arreglo a ley, así también, que comunique con claridad y precisión los argumentos y criterios de esta determinación. Es conveniente que los criterios y argumentos utilizados por la Administración Tributaria en la evaluación de operaciones no reales deban ir acorde a los ya establecidos por el Tribunal Fiscal en sus diversas resoluciones. Sin embargo, los criterios que emplea este último son específicos para cada caso en particular y muchas veces no resultan aplicables en casos similares, incluso a

pesar de ser el mismo tipo de operación o giro de negocio, salvo que se trate de Resoluciones de Observancia Obligatoria.

Es importante señalar que la variedad de criterios empleados por el Tribunal dificulta una interpretación clara de la normatividad tributaria, debido a que los elementos que utilizados para desmerecer un documento proporcionado por el contribuyente en un pronunciamiento, no son aplicados taxativamente en otras resoluciones, donde a pesar de tener los mismos elementos para desmerecer dicho documento, el Tribunal señala que existen otros elementos que en su conjunto podrían demostrar que lo proporcionado por el contribuyente corresponde a una operación real. Esto ocasiona que el auditor no solo deba evaluar cada documento probatorio por sí solo (tales como órdenes de compra, contratos, medios de pago, etc), sino que debe revisar los diversos pronunciamientos que utiliza el Tribunal Fiscal para entender que, evaluando otros elementos en su conjunto, estos podrían sumar o restar fehaciencia a la operación sujeta a evaluación. Esta diversidad de criterios afecta la seguridad jurídica del contribuyente, al no tener conocimiento cierto ni anticipado sobre si la documentación que proporcionó bastaría para demostrar que sus operaciones corresponden a operaciones reales.

### 2.3.2. Formulación del problema

¿Cuáles son los criterios tomados en cuenta por el Tribunal Fiscal para la evaluación de operaciones no reales en el marco de la Ley del IGV?

### 2.3.3. Antecedentes de la realidad problemática

En este apartado se presentan Resoluciones del Tribunal (RTF) que resolvieron reconocer fundados los argumentos presentados por el contribuyente respecto a la realidad de sus operaciones, en oposición a lo determinado por la Administración Tributaria:

**Tabla 1**

*Argumentos expuestos en la RTF N.° 01898-1-2021*

| Ítem | Descripción |
|---|---|
| Tema | Se cuestiona la realidad de la sub-contratación de personal para la construcción de un edificio. |
| Argumentos del Contribuyente | El contribuyente sostiene que presentó 32 reportes del personal que laboró en la construcción, comprobantes de pago, medios de pago y registros contables. Señala que la documentación es suficiente para demostrar la realidad de la operación y que además puede confirmarse con la presencia física del edificio construido. Por otro lado, indica que no es su responsabilidad el cumplimiento de las obligaciones laborales de su proveedor. |
| Argumentos de la Administración Tributaria | La Administración sostiene que el contribuyente no presentó documentación relacionada a la vinculación previa al inicio de la obra con su proveedor, tales como valorizaciones, proformas, presupuestos, entre otros. Además, de realizar cruce de información con el proveedor, detectando inconsistencias por parte de este y que no sustenta la realidad de sus operaciones con el contribuyente. |

Nota: Esta tabla muestra los argumentos de la Administración Tributaria y los del Contribuyente expuestos en la RTF N.° 01898-1-2021

Tras analizar los argumentos expuestos por ambas partes y revisar toda la documentación del caso, el Tribunal revocó lo determinado por la Administración respecto a operaciones no reales. Los argumentos señalados por el Tribunal son los siguientes: En primer lugar, los registros de asistencia de trabajadores, registros de asistencia a capacitación diaria y los seguros complementarios de riesgo pagados, al corroborarse entre sí, constituyen una evidencia suficiente para confirmar la realidad de las operaciones. En segundo lugar, la falta de declaración de personal en las planillas no implica que los servicios no se hayan prestado, ya que la existencia del personal puede ser probada por otros medios, aunque esto

represente un incumplimiento formal. Además, el incumplimiento tributario por parte de los proveedores no justifica por sí solo el desconocimiento de las operaciones; es necesario evaluar otros hechos comprobados durante la fiscalización para determinar la autenticidad de las operaciones. Asimismo, la validez de la operación no se ve afectada por el hecho de que el domicilio fiscal del proveedor sea una residencia sin actividad comercial ni licencia municipal, siempre que los contratos señalen otro lugar en el que los servicios fueron prestados. También se establece que la administración debía enfocarse en la actividad señalada en el contrato y no en si el proveedor era capaz de prestar los servicios declarados como actividad principal. Finalmente, la relación entre el contribuyente y el proveedor, es sustentada en trabajos previos, lo cual está debidamente respaldado por la declaración del DAOT del 2015.

**Tabla 2**

*Argumentos expuestos en la RTF N.° 03378- 10-2021*

| Ítem | Descripción |
|---|---|
| Tema | Se cuestiona la realidad de la compra de materiales para obras de construcción. |
| Argumentos del Contribuyente | El contribuyente sostiene que la Administración ha desconocido las cotizaciones de sus proveedores y los contratos firmados con los mismos al no haber valorado los medios probatorios en forma conjunta. Además señala que la Administración no ha especificado qué guías no señalan como punto de llegada la obra y a qué proveedores y facturas se refiere, vulnerando su derecho a la defensa. Enfatiza en que con anterioridad a la firma de contrato con sus proveedor, ya habían negociaciones, por ello las cotizaciones y facturas tienen fecha anterior a la firma del contrato. |
| Argumentos de la Administración Tributaria | La Administración sostiene que desconoció las operaciones bajo el argumento de que los contratos suscritos entre el contribuyente y sus proveedores se suscribieron con anterioridad al contrato suscrito entre el contribuyente y su cliente para la ejecución de la obra. Además señala que el contribuyente no acreditó que los bienes consignados en las facturas llegaron efectivamente a la ubicación de la obra para su ejecución. Indica que respecto a las cotizaciones, estas no contienen información suficiente, consistente ni razonable sobre los datos del emisor, fecha de emisión, nombre de la persona que la emitió ni a quién va dirigida. |

Nota: Esta tabla muestra los argumentos de la Administración Tributaria y los del Contribuyente expuestos en la RTF N.° 03378- 10-2021

Tras analizar los argumentos expuestos por ambas partes y revisar toda la documentación del caso, el Tribunal revocó lo determinado por la Administración respecto a operaciones no reales. Los argumentos que señala el Tribunal son los siguientes: En primer

lugar, la falta de fecha cierta del contrato no disminuye su fehaciencia si existen otros elementos que confirmen la realización de las operaciones descritas. En segundo lugar, la existencia de un contrato previo no invalida la operación, dado que las partes pueden acordar contratos en función de diversas consideraciones comerciales. En tercer lugar, aunque la Administración Tributaria cuestionó el traslado de bienes por no estar registrado el vehículo a nombre del proveedor, la guía de remisión señala la dirección donde se llevará a cabo la obra, así como la identidad del receptor de los bienes, sin que la Administración haya realizado pruebas adicionales. En cuarto lugar, la Administración alegó la falta de información contenido en la cotización proporcionada por el contribuyente, pero no existe una norma legal que defina el contenido obligatorio de las cotizaciones, y no se realizaron pruebas adicionales para rechazar el documento relacionado con la factura. Finalmente, en la auditoría no se cuestionó la ejecución de la obra,  la Administración debe realizar cruces de información con los clientes y otras entidades para verificar si la operación se realizó.

**Tabla 3**

*Argumentos expuestos en la RTF N.° 02738- 9-2021*

| Ítem | Descripción |
|---|---|
| Tema | Se cuestiona la realidad de la utilización del servicio de asesoría legal. |
| Argumentos del Contribuyente | El contribuyente sostiene que contrató los servicios de su proveedor a fin de que este emita una opinión respecto a confirmar la viabilidad de un proyecto de adquisición de acciones y la posibilidad de ampliar una nueva línea de negocio. Señala que ha presentado la documentación sustentatoria que acredita las operaciones con sus proveedores. |
| Argumentos de la Administración Tributaria | La Administración sostiene que el contribuyente no acredito la efectiva prestación del servicio por parte de su proveedor. Que producto de ello la Administración indica que comunicó al contribuyente la observación de diversos comprobantes que corresponderían a operaciones no reales e indicó que esta no acreditó la realización de las operaciones con sus proveedores. |

Nota: Esta tabla muestra los argumentos de la Administración Tributaria y los del Contribuyente expuestos en la RTF N.° 02738- 9-2021

Tras analizar los argumentos expuestos por ambas partes y revisar toda la documentación del caso, el Tribunal revocó lo determinado por la Administración respecto a operaciones no reales. Los argumentos que señala el Tribunal son los siguientes: En primer lugar, las Minutas de liquidación proporcionadas por el contribuyente detallan los servicios profesionales prestados, el que presta el servicio, tiempo estimado y precio, que abarcan tareas como el firmado, garantías hipotecarias, rectificación de estatutos, y otros servicios legales y administrativos. En segundo lugar, estas minutas, que han sido previamente aceptadas por la Administración como evidencia de la prestación de servicios de asesoría legal, no deberían ser rechazadas en relación con otras facturas. Además, las comunicaciones

por correo electrónico entre el proveedor, una Notaría de Lima y el contribuyente demuestran que el proveedor efectivamente brindó servicios de asesoría y asistencia legal durante 2015, implicando costos que debían ser reembolsados por el beneficiario. Finalmente, la evaluación de pruebas como extractos de liquidación, e-mails y mandatos de compra confirma que el contribuyente presentó evidencia suficiente y razonable para respaldar la realidad de los servicios prestados.

**Tabla 4**

*Argumentos expuestos en la RTF N.° 01920-11-2021*

| Ítem | Descripción |
|---|---|
| Tema | Se cuestiona la realidad de operaciones de compra de equipos de protección de los trabajadores. |
| Argumentos del Contribuyente | El contribuyente sostiene que no la Administración no efectuó una debida valoración de las pruebas, pues su única acción fue realizar cruces de información con sus proveedores, obteniendo en algunos casos respuestas y en otros no, y no ha valorado en forma conjunta y razonadamente las pruebas presentadas. |
| Argumentos de la Administración Tributaria | La Administración sostiene que ciertas cotizaciones y guías de remisión no contaban con datos de quién recibió los bienes ni datos de identificación del vehículo que efectuó el traslado, y que los correos electrónicos solo dejan constancia de ciertas facturas pendientes de pago. |

Nota: Esta tabla muestra los argumentos de la Administración Tributaria y los del Contribuyente expuestos en la RTF N.° 01920-11-2021

Tras analizar los argumentos expuestos por ambas partes y revisar toda la documentación del caso, el Tribunal revocó lo determinado por la Administración respecto a operaciones no reales. Los argumentos que señala el Tribunal son los siguientes: En primer lugar, se ha demostrado que el contribuyente trasladó los bienes utilizando un vehículo propio

y emitió la guía correspondiente. Además, de la verificación de los trabajadores activos de la empresa, se confirmó que el sujeto fiscalizado empleaba trabajadores a quienes se les proporcionaron los “epp” mencionados en los comprobantes de pago, verificado por SUNAFIL. Además, los presupuestos de venta guardan relación con los productos comprados por el contribuyente, siendo que su emisión fue anterior a la transferencia de estos productos. Los correos electrónicos intercambiados con la proveedora detallan facturas vencidas y cotizaciones pertinentes. Los mandatos de compra enviados al vendedor corresponden a los comprobantes de pago reparados y demuestran las instrucciones sobre las cantidades y precios de los bienes solicitados. Finalmente, lo proporcionado por el sujeto fiscalizado establece de manera razonable la realización de las operaciones descritas, justificando la anulación del reparo relacionado con estas facturas.

**Tabla 5**

*Argumentos expuestos en la RTF N.° 04450-4-2021*

| Ítem | Descripción |
|---|---|
| Tema | Se cuestiona la realidad de la utilización del servicio de alquiler de equipos. |
| Argumentos del Contribuyente | El contribuyente sostiene que la Administración resta valor probatorio a la documentación proporcionada simplemente buscando detalles u objeciones formales irracionales para dejar de analizar los documentos presentados. Indica que las copias simples presentadas tienen mérito probatorio y que la Administración no puede afirmar que los documentos son copias de copias, sino que debió demostrar su dicho. Señala que la Administración debió valorar adecuadamente las pruebas presentadas y realizar cruces de informarción. |
| Argumentos de la Administración Tributaria | La Administración sostiene que no requirió al contribuyente sustentar la causalidad de sus operaciones, sino la efectiva prestación del servicio materia de las facturas reparadas. Señala que el contribuyente debió presentar indicios razonables pues le corresponde la carga de la prueba, no habiendo evidenciado la designación del representante para el control y seguimiento del equipo contratado, conforme al contrato suscrito ya que este representa únicamente un acuerdo de voluntades. Detalla que el contribuyente no acreditó la ubicación donde utilizó la maquinaria, no adjunto documentación que permita vincular las piezas detalladas con las pertenecientes al equipo, y que los boletines de medición no detallan las labores específicas que realizó la maquinaria durante el periodo fiscalizado. |

Nota: Esta tabla muestra los argumentos de la Administración Tributaria y los del Contribuyente expuestos en la RTF N.° 04450-4-2021

Tras analizar los argumentos expuestos por ambas partes y revisar toda la documentación del caso, el Tribunal revocó lo determinado por la Administración respecto a

operaciones no reales. Los argumentos que señala el Tribunal son los siguientes: En primer lugar, el contribuyente presentó evidencia que, al ser analizada en conjunto, sugiere razonablemente la cesión temporal en uso de maquinaria, incluyendo información sobre uso de refacciones y resúmenes de tiempo empleado. Asimismo, se aportaron elementos que demuestran el uso de la máquina en la obra, respaldado por un contrato de alquiler con el proveedor, proporcionando pruebas adecuadas para justificar el servicio prestado en base a las facturas. Aunque la guía de traslado no especifica el punto de llegada del equipo a la obra, esto no es suficiente para descartar su traslado a la obra en cuestión. Además, la documentación relacionada muestra la conformidad de recepción, y el contrato de alquiler describe la máquina como una chancadora compuesta por varias partes.

De las resoluciones expuestas, se verifica que la Administración Tributaria sustenta sus reparos desvirtuando la documentación proporcionada por los contribuyentes, restando fehaciencia a toda la operación observada, aplicando de esta manera los criterios utilizados por el Tribunal a lo largo del tiempo en una gran cantidad de casos similares; ya sea por incumplimiento de requisitos formales, falta de capacidad operativa, así como el hecho de no presentar documentación relacionada a la vinculación con sus proveedores. Sin embargo, es el mismo Tribunal quien a través de las resoluciones expuestas, argumenta que existen elementos que al ser evaluados en su conjunto demuestran la realidad de las operaciones, dejando de lado los criterios utilizados en otras resoluciones para desvirtuar documentación y dar a conocer situaciones que por sus características denotarían la presencia de una operación no real. Dando como resultado, la revocación de lo determinado por la Administración.

Para llevar a cabo el presente Trabajo de Suficiencia Profesional, se revisaron también trabajos de investigación que guardan relación con la realidad problemática expuesta:

Cueva (2023) en su tesis denominada “Operaciones No Reales Artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas” tiene como objetivo general analizar las Resoluciones del

Tribunal Fiscal y normas tributarias para ver el tratamiento del artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y como objetivos específicos identificar los efectos que tienen las operaciones no reales artículo 44 de la ley del Impuesto General a las ventas, de acuerdo a las Resoluciones del Tribunal Fiscal y normas tributarias e identificar los criterios que aplican la SUNAT y el Tribunal Fiscal para el tratamiento del inciso a) del artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas. La tesis presenta un enfoque cualitativo y utiliza los métodos deductivo, explicativo y analítico-sintético para el desarrollo de la investigación. Tras analizar el marco legal y diversas Resoluciones del Tribunal Fiscal, se obtuvo como resultado conocer los efectos que tienen las operaciones no reales, identificar los criterios aplicados por la SUNAT y el Tribunal Fiscal para el tratamiento de operaciones no reales de acuerdo al inciso a) y b) del artículo 44 de la Ley del IGV. La tesis concluye que que el tratamiento de las operaciones no reales, según el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV), cuenta con imprecisiones debido a su dependencia de la interpretación del fiscalizador, en lugar de contar con una normativa detallada y uniforme. Esto genera una falta de precisión en la aplicación de la norma por parte de la administración tributaria. En la práctica, el desconocimiento del crédito fiscal por parte de la SUNAT a menudo resulta en la necesidad de apelar ante el Tribunal Fiscal. La SUNAT establece los requisitos iniciales para la fiscalización basados en su interpretación de la normativa, mientras que el Tribunal Fiscal utiliza criterios previos y resoluciones anteriores para determinar si se ha infringido el artículo 44. Sin embargo, esta aplicación puede ser contradictoria y causar incertidumbre tributaria al contribuyente sobre el crédito fiscal al que tiene derecho. Y recomienda clarificar los criterios para determinar la existencia de operaciones reales según el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV), ya que los contribuyentes que, aunque hayan actuado de buena fe, carezcan de documentación probatoria deben recurrir al Tribunal Fiscal para que se revise la revocación o anulación de las resoluciones emitidas por la SUNAT.

Además, se debe considerar la diversidad de actividades empresariales, adaptando los requerimientos específicos a cada caso y comprendiendo el ciclo comercial de la empresa. Finalmente, para abordar las simulaciones absolutas y relativas contempladas en el inciso a) y b) de la ley, se sugiere implementar sanciones específicas para los contribuyentes, promoviendo estas medidas a través del Colegio de Contadores, en lugar de recurrir al desconocimiento del crédito fiscal.

Avila (2024) en su tesis denominada "La Facultad Discrecional para determinar Operaciones No Reales por parte de la Administración Tributaria en relación a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal" tiene como objetivo general determinar si la Administración Tributaria actúa arbitrariamente al aplicar su facultad discrecional para para determinar operaciones no reales, y como objetivos específicos identificar si la Administración Tributaria cumple con los criterios contenidos en las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidos durante el 2021, sobre la aplicación de la facultad discrecional para determinar operaciones no reales e identificar los criterios contenidos en las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidos durante el 2021 fundados a favor del contribuyente, sobre de la facultad discrecional para determinar operaciones no reales por parte de la Administración Tributaria. La tesis presenta un enfoque cualitativo y una metodología descriptiva. Tras analizar el marco normativo y diversas resoluciones del Tribunal Fiscal, se obtuvo como resultado identificar los criterios aplicados por el Tribunal Fiscal fundados a favor del contribuyente sobre la facultad discrecional de la Administración. La tesis concluye que en el tribunal ha establecido que la Administración debe adherirse a criterios específicos, exigiendo que los sujetos fiscalizados presenten un nivel mínimo de prueba que demuestre la veracidad de las operaciones, y que la carga de la prueba recae principalmente en el contribuyente. Además, el Tribunal ha señalado que la Administración no solo debe verificar si los proveedores cumplen o no con requisitos formales, sino que debe considerar todos los

elementos probatorios disponibles y evaluar las circunstancias del caso de manera integral. Las resoluciones a favor de los contribuyentes han confirmado que la Administración no aplica sus decisiones de manera uniforme a todos los reparos, sino que realiza un análisis detallado y específico de cada caso. Y recomienda que futuras investigaciones analicen resoluciones recientes del Tribunal Fiscal para comparar los criterios aplicados por cada sala. Además, se sugiere investigar la facultad discrecional para la imposición de sanciones en el procedimiento de fiscalización y examinar la jurisprudencia del Poder Judicial sobre esta facultad en relación con operaciones no reales.

Rojas (2019) en su tesis denominada "Operaciones No Reales con simulación relativa y su influencia en el Crédito Fiscal" tiene como objetivo general Analizar las Normas Tributarias y las RTF para evaluar la influencia de las operaciones no reales con simulación relativa en el crédito fiscal. Y como objetivos específicos los siguientes: Explicar el alcance del concepto de "operaciones no reales" del inc. b) del art. 44 de la LIGV, para identificar en qué medida es correcta su aplicación; analizar los criterios de aplicación del concepto de operaciones no reales del inc. b) del art. 44 de la LIGV, por parte de SUNAT y el Tribunal Fiscal; y determinar las acciones a seguir para sustentar el crédito fiscal si la SUNAT detecta la existencia de operaciones no reales con simulación relativa. La tesis presenta un diseño no experimental y utiliza los métodos descriptivo, analítico, hipotético-deductivo y explicativo. Obtuvo como resultado identificar las falencias del Impuesto General a las Ventas respecto a su artículo 44°. Concluye que las operaciones no reales con simulación relativa, según el inciso b) del artículo 44 de la Ley del IGV, frecuentemente conducen al desconocimiento del crédito fiscal para el adquiriente por parte de la Administración Tributaria. Esto puede ser considerado una sanción confiscatoria, ya que el adquiriente, actuando de buena fe, confía en que el emisor del comprobante cumple con las formalidades legales, aunque en realidad la operación se haya efectuado. La falta de correspondencia entre la aplicación del artículo y la

realidad de las transacciones, y el hecho de que la Administración Tributaria no investigue adecuadamente o que el contribuyente no pueda probar la autenticidad de las operaciones, vulnera el derecho del contribuyente a deducir el crédito fiscal correspondiente. Se sugiere que la Administración debería aplicar el artículo 44 únicamente cuando se pruebe la inexistencia de las operaciones, y no en base a presunciones. La falta de claridad en la interpretación de la ley por parte de la Administración y los criterios variables del Tribunal Fiscal generan incertidumbre jurídica, dificultando a los contribuyentes la determinación del crédito fiscal aplicable. No obstante, los contribuyentes afectados podrían aún tener la posibilidad de justificar el crédito fiscal, siempre que cumplan con los requisitos del Reglamento de la Ley del IGV y recurran a apelaciones ante el Tribunal Fiscal si es necesario. Y recomienda que los legisladores aclaren los criterios para determinar la existencia de operaciones no reales, para facilitar que los contribuyentes puedan sustentar su crédito fiscal mediante apelaciones ante el Tribunal Fiscal. Además, se sugiere eliminar el inciso b) del segundo párrafo del artículo 44° de la Ley del IGV, y considerar una nueva infracción en el Código Tributario para sancionar el incumplimiento de formalidades sin recurrir al drástico desconocimiento del crédito fiscal. La Administración Tributaria debe adaptar sus requerimientos de fiscalización a la naturaleza específica de cada actividad empresarial para comprender adecuadamente la cadena económica y el ciclo de comercialización. Finalmente, se aconseja a los contribuyentes mantener toda la documentación que respalde sus operaciones, ya que la Administración debe demostrar la falsedad de las operaciones no reales, para así proteger su derecho al crédito fiscal.

### 2.3.4. Conocimientos teóricos, normativos y técnicos utilizados en el desempeño profesional para el tratamiento del problema

#### Facultad de Fiscalización

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se encuentra regulada por en los artículos 61° y 62° del Código Tributario. En ellos se establece que la Administración Tributaria puede verificar y modificar la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario si detecta omisiones o errores en lo declarado.

Si durante el procedimiento de fiscalización se determina que las operaciones son no reales, la Administración tiene la potestad de reparar total o parcialmente el crédito fiscal. La fiscalización concluirá al emitir la Resolución de Determinación y/o Resolución de Multa. En caso de desacuerdo, el contribuyente deberá recurrir al proceso contencioso tributario para impugnar la decisión y demostrar que las operaciones en cuestión sí se realizaron, y que las pruebas presentadas fueron incorrectamente valoradas por la Administración Tributaria.

#### Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT[2].

Tiene como finalidad regular lo relacionado al procedimiento de fiscalización realizado por la Administración Tributaria. El reglamento define al procedimiento de fiscalización como aquel procedimiento que busca corroborar si la obligación tributaria determinada por el contribuyente es correcta, llega a su fin con la notificación de la Resolución de Determinación (y Resolución de Multa en casos donde corresponda) que comunica los reparos determinados por el auditor, siendo uno de ellos el reparo al crédito fiscal por operaciones no reales. En el desarrollo del procedimiento, la Administración puede emitir diversos documentos, dentro de ellos tenemos por ejemplo: cartas, requerimientos y

[2] Aprobada por Decreto Supremo N.º 085-2007-EF.

sus respectivos resultados, y actas; los cuales se encuentran obligados a incluir como mínimo datos sobre el sujeto fiscalizado (nombre, domicilio fiscal, número RUC), datos sobre el documento que se emite (numeración, fecha, tipo de fiscalización, objeto del documento) y datos sobre el trabajador competente que notifica el documento (nombre y firma).

El requerimiento de información es pieza clave del procedimiento de fiscalización, pues permite al sujeto fiscalizado presentar sustento legal y/o documentario respecto a las observaciones comunicadas por el auditor. Es importante mencionar, que los requerimientos cuentan con un plazo de tiempo determinado para cumplir con la obligación de proporcionar lo solicitado. El reglamento regula el tratamiento de las prórrogas, solicitadas por los contribuyentes para cumplir con presentar lo solicitado en los requerimientos, en cuanto a los plazos de presentación por parte del contribuyente y respecto a los plazos otorgados por la Administración, también señala los plazos con los que cuenta esta última para comunicar la aceptación, aceptación parcial o denegación de la prórroga.

**Operaciones no Reales**

En la normativa peruana no contamos con un significado preciso del concepto de "operación no real". Sin embargo, el artículo 44° de la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) establece dos supuestos que caracterizan una operación como no real. Estos supuestos se resumen a continuación:

a) Operación Inexistente o Simulada: Se considera una operación no real cuando, a pesar de la emisión de la factura correspondiente, la operación afecta con el impuesto que se detalla en esta no existe o aparenta ser real. Esto implica que no se ha llevado a cabo realmente la transferencia de bienes o la prestación de servicios
b) Simulación de Operaciones por Terceros: Se clasifica como operación no real aquella en la que el emisor del comprobante de pago no ha realizado realmente la operación,

sino que su nombre y documentos han sido utilizados para simular dicha operación. En estos casos, si el adquirente efectúa el pago utilizando los medios establecidos por el Reglamento de la Ley del IGV, podrá mantener el derecho al crédito fiscal, siempre que cumpla con las disposiciones establecidas en dicho reglamento.

**Implicancias de las Operaciones no reales**

La Ley del IGV, en su artículo 44°, señala dos implicancias ante este tipo de operaciones inexistentes o que aparentan ser reales:

- Responsabilidad del Emisor: El emisor de facturas correspondientes a una operación no real estará obligado a pagar el impuesto contenido en él. Esto guarda relación con el artículo 4° de la Ley del IGV, que determina que la obligación tributaria surge con la emisión del comprobante de pago.
- Derechos del Receptor: El receptor del comprobante de pago emitido por una operación no real perderá el derecho al crédito fiscal del impuesto o a recibir otros beneficios fiscales derivados.

**Recursos Impugnatorios del contribuyente**

Los recursos impugnatorios disponibles son el recurso de reclamo y el recurso de apelación, los cuales permiten a los contribuyentes comunicar su desacuerdo con los actos de la Administración.

<u>Reclamo</u>

Debe interponerse ante la institución que emitió el acto administrativo impugnado. Este recurso debe ser presentado hasta los 20 días hábiles siguientes a la emisión del acto. No obstante, el artículo 137 del Código Tributario otorga una excepción que permite la

presentación del reclamo después de este período, siempre que se efectúe el pago total de la deuda tributaria que se cuestiona o se presente una garantía de pago.

Apelación

Se presenta después de haber interpuesto un recurso de reclamo y tiene como objetivo que el expediente sea remitido al Tribunal Fiscal, quien se encarga de emitir decisiones finales en disputas tributarias a nivel administrativo, tanto general como local. Este recurso debe ser presentado hasta los 15 días hábiles desde la notificación, excepto en casos de sanciones como comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos, o clausura temporal de establecimientos, donde el plazo se reduce a 5 días hábiles. Se puede presentar el recurso de apelación de manera extemporánea pagando el total de la deuda tributaria que se cuestiona o presentando una garantía de pago.

## 2.4. Metodología y procedimientos

### 2.4.1. Técnicas e instrumentos

El presente trabajo de suficiencia profesional fue elaborado en base a la recolección y análisis documental.

### 2.4.2. Procedimientos utilizados en el tratamiento del problema o caso

El procedimiento utilizado en el tratamiento del caso tuvo dos etapas, las cuales serán detalladas a continuación:

**Etapa 1: Revisión del Marco Normativo**

En esta etapa se realizó un análisis exhaustivo del marco legal referente al procedimiento de fiscalización por operaciones no reales. La normativa revisada fue: Código Tributario, Ley del IGV, y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

**Etapa 2: Búsqueda y análisis de Resoluciones del Tribunal Fiscal**

En esta etapa se realizó la búsqueda de Resoluciones del Tribunal Fiscal referidas a operaciones no reales, que a su vez consta de 4 pasos:

- Paso 1: Validar que las resoluciones analizadas traten sobre criterios para la evaluación de operaciones no reales.
- Paso 2: Identificar aquellas en las que el resultado sea declarar fundados los argumentos del contribuyente y se revoquen las Resoluciones de Intendencia.
- Paso 3: Separar y no considerar aquellas resoluciones que declaran fundados los argumentos del contribuyente al encontrar vicios de nulidad en los actos de la Administración y no se pronuncien respecto a operaciones no reales observadas.
- Paso 4: De las resoluciones restantes, identificar los criterios empleados por la Administración que difieran de los utilizados por el Tribunal.

## 2.5. Resultados de la actividad

### 2.5.1. Detalles de la aplicación de las técnicas, instrumentos y procedimientos

**a. Identificación del problema**

La evaluación de operaciones no reales representa un desafío significativo para los auditores de la Administración Tributaria debido a la variabilidad en los criterios utilizados por el Tribunal Fiscal, este problema se manifiesta en varios aspectos críticos:

1. **Inconsistencia en los criterios de evaluación:** El Tribunal Fiscal emplea una variedad de criterios para determinar la realidad de las operaciones, los cuales son frecuentemente específicos para cada caso. Esta especificidad puede llevar a la aplicación de criterios que no siempre son coherentes entre sí, creando una falta de uniformidad en el tratamiento de casos similares. Como resultado, los auditores enfrentan dificultades para aplicar una metodología consistente al evaluar la validez de los documentos presentados por los contribuyentes.

2. **Dificultades en la interpretación de la normatividad:** La diversidad de criterios utilizados por el Tribunal Fiscal complica la interpretación clara de la normativa tributaria respecto de cómo es que se considera cumplido la sustentación de la fehaciencia de las operaciones. Los argumentos utilizados para desvirtuar los documentos proporcionados por el contribuyente en un caso no siempre se aplican de manera uniforme en otros, incluso cuando se trata de operaciones similares. Esta falta de consistencia en la aplicación de criterios provoca incertidumbre sobre cómo deben ser evaluados dichos documentos, y por ende que los reparos determinados por el auditor no se encuentren debidamente motivados y/o con la base legal correcta.
3. **Impacto en la seguridad jurídica:** La diversidad en los criterios emitidos por el Tribunal Fiscal, respecto a las operaciones no reales, produce un clima de inseguridad jurídica entre los contribuyentes, quienes se ven en una situación de incertidumbre al no contar con una base clara y predecible para determinar si la documentación presentada es adecuada para demostrar la veracidad de sus operaciones.
4. **Efectos en la eficiencia de las fiscalizaciones:** La discrepancia de criterios entre la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal puede generar un aumento significativo de apelaciones favorables a los contribuyentes, lo que no solo incrementa la carga de trabajo para los auditores, sino que también afecta de manera directa la eficiencia del proceso de fiscalización. Un aspecto clave que se ve impactado es el número de horas hombre empleadas en estas revisiones. Al revocarse resoluciones de la Administración, se hace necesario reabrir procesos de auditoría previamente concluidos, lo que implica realizar nuevamente el análisis y evaluación del caso. Esta nueva revisión de auditorías que ya habían concluido incrementa considerablemente el tiempo destinado a cada fiscalización, prolongando los plazos de cierre y limitando la capacidad de los auditores para abordar nuevos casos. Además, este aumento en la

cantidad de fiscalizaciones y en la revisión de procesos ya finalizados afecta la eficacia del sistema tributario, ya que se destinan más recursos y tiempo para la resolución de casos que ya deberían haber sido concluidos, lo que, a su vez, contribuye a la acumulación de trabajo pendiente y reduce la capacidad de respuesta de la Administración frente a nuevos casos.

**b. Análisis del marco normativo**

En esta sección se realizará un breve análisis del alcance que tiene la normativa peruana en los criterios utilizados por el Tribunal para la evaluación de operaciones no reales. Las normas analizadas serán el Código Tributario, la Ley del IGV, y el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Uno de los aspectos en los que la Administración puede hacer uso de la facultad discrecional, otorgada por el Código Tributario, es sancionar a aquellos contribuyentes que hagan uso de operaciones no reales. El Tribunal tiene la responsabilidad de revisar si dicha facultad ha sido ejercida de manera fundamentada y con arreglo a ley, siendo que, si esta facultad ha sido ejercida de manera arbitraria o sin suficiente justificación, el Tribunal puede revocar lo determinado por la Administración. El Tribunal busca equilibrar el poder de la Administración con la protección de los derechos de los contribuyentes, asegurando que las decisiones sobre operaciones no reales estén basadas en pruebas objetivas y cuenten con la debida motivación.

Por su parte, la Ley del IGV no define explícitamente lo que son las operaciones no reales y solo presenta dos supuestos en los que se consideran como tales. Esta situación se debe a una serie de razones relacionadas con la complejidad de las transacciones económicas, la evolución del marco normativo, y la necesidad de otorgar a la Administración Tributaria un margen de flexibilidad en la evaluación de estas. Cada contribuyente puede realizar una diversidad de transacciones que difieren en naturaleza, forma y propósito; es por esta razón

que, intentar definir de manera tajante todas las posibles operaciones no reales en la ley sería impráctico y probablemente insuficiente. Definir estrictamente qué constituye una operación no real podría dejar fuera otras formas de transacciones que podrían considerarse ficticias o simuladas, lo que permitiría a los contribuyentes eludir el control fiscal mediante el uso de operaciones que no encajen perfectamente en la definición legal. Al no ofrecer una definición cerrada, la Ley del IGV deja espacio para que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal y los fallos judiciales puedan desarrollar criterios más precisos sobre qué constituye una operación no real. La doctrina fiscal y los tribunales especializados han jugado un papel importante en establecer principios y casos concretos que sirven de referencia para la Administración y los contribuyentes. Este enfoque permite que tanto la Administración como el Tribunal combatan nuevas formas de operaciones ficticias a medida que surgen, evitando así que la ley quede desactualizada rápidamente.

Por otro lado, El Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT no tiene incidencia directa en los criterios que utiliza el Tribunal Fiscal para la evaluación de operaciones no reales debido a que este colegiado es un órgano independiente y autónomo, encargado de resolver en última instancia administrativa los conflictos entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, por lo que no está subordinado ni debe seguir de manera estricta los procedimientos internos o criterios operativos de la Administración. Mientras que el reglamento de la SUNAT se enfoca en los procedimientos que deben seguirse durante la fiscalización, el Tribunal Fiscal aplica principios jurídicos y criterios independientes, basados en la ley y la jurisprudencia. Sin embargo, el incumplimiento del procedimiento de fiscalización por parte de la Administración puede llevar a que el Tribunal revoque sus resoluciones referentes a operaciones no reales por razones procesales (vicios de nulidad) y no por una evaluación de fondo sobre si las operaciones son reales o ficticias. Esto

ocurre porque, en el marco del derecho administrativo, el respeto al debido procedimiento es fundamental para garantizar la legalidad y validez de los actos administrativos.

De lo expuesto, se concluye lo siguiente:

- La facultad discrecional otorgada por el Código Tributario a la Administración le permite identificar y sancionar operaciones no reales, sin embargo, su ejecución, así como todos los actos emitidos por esta, deben estar debidamente fundamentados. El Tribunal Fiscal, como órgano independiente, tiene el papel de supervisar que dicha discrecionalidad no sea arbitraria, y que los reparos tributarios se encuentren debidamente motivados, garantizando así que las decisiones de la Administración estén basadas en criterios objetivos, cuenten con la debida motivación y respeten los derechos del contribuyente.
- La Ley del IGV, al no definir taxativamente qué es una operación no real, otorga flexibilidad para que la interpretación de estos casos evolucione conforme a los cambios en las transacciones económicas y la jurisprudencia. Esto permite la aplicación dinámica de la normatividad tributaria a nuevas formas de operaciones no reales, evitando una rigidez legal que podrían limitar el control tributario.
- Por su parte, el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aunque no influye directamente en los criterios utilizados por el Tribunal para evaluar operaciones no reales, juega un rol importante en asegurar la legalidad de los procedimientos administrativos. Su incumplimiento puede llevar a que el Tribunal Fiscal revoque resoluciones por vicios de nulidad, independientemente de si las operaciones son reales o no. Esto evidencia la importancia de que la Administración no solo fundamente sus decisiones sobre la base de la ley, sino que también respete los procedimientos formales, garantizando la transparencia y legalidad en sus actuaciones. En conjunto, el marco normativo busca un balance entre el control fiscal

y la defensa de los derechos de los contribuyentes, permitiendo una revisión integral tanto en aspectos formales como sustanciales.

**c. Construcción de la alternativa de solución**

El presente trabajo de suficiencia profesional puede ser considerado como una guía que integra los criterios del Tribunal Fiscal en los procedimientos de auditoría de la Administración Tributaria. Esta guía tiene como objetivo asegurar que los auditores apliquen estos criterios de manera uniforme, reduciendo el riesgo de disputas y garantizando la validez de las evaluaciones de operaciones no reales:

**c.1. Criterios considerados por el Tribunal al evaluar los distintos tipos de documentación proporcionada por los contribuyentes**

La documentación que el contribuyente puede proporcionar a efectos de sustentar la realidad de sus operaciones es muy variada y va a depender principalmente del tipo de operación y/o el giro del negocio, es decir, a lo que se dedica la empresa sujeta a fiscalización. Algunos de los documentos que pueden proporcionar los contribuyentes serían, por ejemplo: Guías de remisión, órdenes de compra o servicio, medios de pago (extractos bancarios, constancias de transferencia, cheques, etc), planilla de trabajadores/boletas de pago de trabajadores, documentos de ingreso al Kardex, contratos, entre otros. Es importante resaltar que si bien estos documentos son evaluados en su conjunto para determinar si la operación es real o no, por sí solos deben cumplir con ciertas características que avalen su legitimidad. El Tribunal Fiscal, a lo largo del tiempo, a través de sus diversas resoluciones ha considerado ciertos criterios para evaluar cada tipo de documento. Los criterios considerados por el Tribunal pueden variar dependiendo del tipo de operación, la sala que emite el pronunciamiento, así como por el pasar del tiempo y la evolución de los negocios.

**Tabla 6**

*Principales criterios utilizados por el Tribunal Fiscal respecto a los documentos proporcionados por los contribuyentes*

| Documento | Criterio utilizado por el Tribunal Fiscal |
|---|---|
| Guías de Remisión | Tanto el lugar donde inicia el traslado como en el que finaliza debe coincidir con el domicilio fiscal y/o establecimientos anexos declarados por las partes involucradas en la operación, debe contar con la señal de conformidad e identificación de la persona que ha recibido los bienes, debe contener todos los datos completos según normativa, la numeración debe ser congruente con la fecha de emisión. |
| Órden de Compra | Son considerados documentos internos que reflejan únicamente la voluntad de adquirir ciertos bienes y/o servicios, debe haber documentación relacionada que evidencie el envío de las órdenes al proveedor, así como constancias de recepción por parte de este, deben ser emitidas por trabajadores activos del contribuyente y deben coincidir con los contratos derivados de ellas. |
| Medios de Pago | Por sí solos no demuestran la realidad de una operación, sin embargo, pueden acreditar el pago del comprobante de pago siempre que los importes coincidan. Es recomendable que estos sean usados en todos los pagos realizados por el sujeto fiscalizado. |
| Planilla de Trabajo | Demuestra la existencia de un vínculo laboral entre la empresa y el trabajador, por sí sola no sustenta la efectiva realización de las operaciones observadas. Sin embargo, que los proveedores declaren trabajadores en planilla podría dar indicios de que cuenta con personal suficiente para vender determinado tipo de bienes o prestar servicios. |
| Documentos de ingreso al Kardex | Reflejan un control interno respecto a los bienes que recibe el contribuyente, sustentan la recepción de los mismos y el ingreso al almacén. Deben coincidir en importe y cantidad con las órdenes de compra, comprobantes de pago y contratos asociados. La persona que firma el documento debe ser un trabajador activo de la empresa. |

| Documento | Criterio utilizado por el Tribunal Fiscal |
|---|---|
| Licencia Municipal | El hecho de que el contribuyente no cuente con permisos ni licencias municipales puede restar credibilidad a la realización de las operaciones observadas. |
| Contratos | Representan únicamente un acuerdo de voluntades, más no acreditan que la operación se haya llevado a cabo. Sin embargo, deben encontrarse firmados por empleados facultados para ello, deben especificar los términos y condiciones bajo las cuales se elabora el contrato, y todas las obligaciones estipuladas en él deben cumplirse a cabalidad, mostrando documentación probatoria de ello. |

Nota: Esta tabla muestra los criterios utilizados por el Tribunal Fiscal respecto a los documentos probatorios proporcionados por los contribuyentes a efectos de sustentar la realidad de sus operaciones.

### c.2. Criterios considerados por el Tribunal al evaluar documentación en su conjunto

**Tabla 7**

*Criterios considerados por el Tribunal al evaluar documentación en su conjunto*

| Ítem | Criterio utilizado por el Tribunal Fiscal |
|---|---|
| Criterio sobre Pruebas Mínimas | Según el Tribunal, la Administración Tributaria puede requerir a los contribuyentes que demuestren que una operación se realizó mediante un conjunto mínimo de elementos de prueba. Aunque este mínimo no está claramente definido y puede variar dependiendo de la actividad económica, es muy recomendable que los contribuyentes conserven y gestionen una cantidad adecuada de documentación para demostrar la legitimidad de sus transacciones comerciales. Algunos de estos documentos, que podrían ser útiles para este propósito, son los contratos, correspondencia comercial, el uso de medios de pago, entre otros. |
| Evaluación Integral de las Operaciones | La Administración no solo debe analizar si los proveedores cumplieron o no con requisitos formales para determinar la no realidad de una operación. Sino que debe realizar una serie de actuaciones complementarias para obtener una visión completa y precisa de la operación en cuestión. Estas actuaciones pueden incluir visitas in situ, |

| Ítem | Criterio utilizado por el Tribunal Fiscal |
|---|---|
| | solicitudes de documentación adicional al contribuyente, y la evaluación de la coherencia de la información obtenida. |
| Manejo de Omisiones de Proveedores | En el caso de proveedores que no respondan los cruces de información, el sujeto fiscalizado no puede ser responsabilizado por tales omisiones. La Administración Tributaria no debe desconocer la operación únicamente basándose en la falta de respuesta del proveedor. En su lugar, se deben realizar acciones complementarias para verificar la realidad de la operación, como la solicitud de documentos adicionales o la realización de entrevistas con el contribuyente. |
| Requisitos de Documentación Adicional | Los comprobantes de pago no representan por sí solos elementos suficientes que validen la realidad de las operaciones. El contribuyente debe presentar documentación adicional que demuestre la existencia de sus relaciones comerciales. La Administración Tributaria no actúa de manera arbitraria al solicitar mayor documentación, tal como contratos, órdenes de compra, constancias de entrega/recepción de bienes, entre otros |
| Pruebas Adicionales a Registros Contables | Los asientos contables no son prueba suficiente de la realidad de las transacciones, puesto que se requiere más pruebas que respalden la existencia de estas. Es necesario que los contribuyentes proporcionen documentación adicional más allá de los registros contables, como facturas de proveedores, comprobantes de pago y otros documentos que respalden la transacción. Es importante que los contribuyentes mantengan un registro completo y detallado de las transacciones. |

Nota: Esta tabla muestra los criterios utilizados por el Tribunal Fiscal al evaluar en conjunto la documentación proporcionada por el contribuyente

### c.3. Procedimientos de Implementación

1. Capacitación y Distribución

Establecer un programa de capacitación para asegurar que todos los auditores estén familiarizados con los criterios del Tribunal Fiscal y su correcta aplicación. Además de distribuir la guía en formatos accesibles a todos los auditores e implementar un sistema de acceso en línea para facilitar la consulta continua durante el proceso de auditoría.

2. Monitoreo y Revisión

Instaurar un sistema de monitoreo y revisión para asegurar que la aplicación de los criterios se realiza de manera consistente y eficaz. Establecer mecanismos para la revisión periódica de las auditorías realizadas y la corrección de cualquier desviación de los procedimientos establecidos.

**d. Aplicación de la propuesta o tratamiento identificado**

La guía elaborada representa un avance significativo en la integración de los criterios del Tribunal Fiscal en los procedimientos de auditoría de la Administración Tributaria. Al ofrecer un marco detallado y sistemático, promueve una aplicación uniforme y rigurosa de los criterios, lo que contribuye a una mayor consistencia y transparencia en la evaluación de operaciones no reales. La guía aborda los principales criterios del Tribunal, proporcionando directrices claras para su implementación. Esto permite a los auditores no solo entender los criterios en teoría, sino también aplicarlos efectivamente en la práctica.

La incorporación de criterios clave, como la necesidad de mantener un mínimo de pruebas, la realización de actuaciones complementarias y la solicitud de documentación adicional, asegura que la Administración Tributaria actúe de manera fundamentada y evite arbitrariedades. La guía también clarifica que la solicitud de evidencia adicional no constituye un acto arbitrario, sino una medida necesaria para validar la autenticidad de las transacciones y asegurar la equidad en el proceso de auditoría.

**Efectos en los procedimientos de Auditoría**

- Mejora en la consistencia y reducción de disputas: La aplicación de la guía resulta en una mayor consistencia en los procedimientos de auditoría, ya que establece criterios claros y uniformes que todos los auditores deben seguir. Esta estandarización ayuda a reducir las discrepancias en la interpretación y aplicación de los criterios del Tribunal Fiscal, minimizando así el riesgo de reclamaciones y apelaciones por parte de los

contribuyentes. Al seguir un conjunto de procedimientos estandarizados y bien definidos, la Administración Tributaria demuestra que sus acciones estaban basadas en una normativa coherente y transparente.

- Fortalecimiento de la justificación de decisiones: La guía proporciona una base sólida para la justificación de las decisiones tomadas durante las auditorías. Al seguir los procedimientos establecidos en la guía, los auditores documentan de manera más completa y detallada las razones detrás de cada determinación respecto a la autenticidad de las operaciones. Esto no solo fortalece la defensa de las decisiones ante posibles reclamos o apelaciones, sino que también mejora la credibilidad y la confianza en el proceso de auditoría.
- Incremento en la eficiencia operativa: La implementación de la guía permite una mayor eficiencia en los procedimientos de auditoría. La claridad en los criterios y procedimientos facilita la formación y capacitación de los auditores, reduciendo el tiempo necesario para familiarizarse con los criterios del Tribunal Fiscal. Además, la estandarización de los procedimientos de auditoría permite una ejecución más ágil y efectiva de las auditorías, ya que se minimizaron las incertidumbres y las decisiones se toman con base en directrices precisas.
- Mejora en la recolección y gestión de evidencias: La guía establece procedimientos específicos para la recolección y gestión de evidencias adicionales. Esto resulta en una mejora en la calidad y exhaustividad de la documentación recolectada durante las auditorías. La incorporación de directrices sobre los tipos de documentos adicionales necesarios y la manera de solicitar y evaluar dicha documentación permite a los auditores obtener una visión más completa y precisa de las operaciones comerciales, reduciendo la probabilidad de que se pasaran por alto elementos críticos.

- Incremento en la equidad y confianza: Al seguir los criterios del Tribunal Fiscal de manera estructurada, la guía contribuye a una mayor equidad y confianza en los procedimientos de auditoría. Los auditores aplican los criterios de manera equitativa a todos los contribuyentes, asegurando que cada operación sea evaluada bajo los mismos estándares y condiciones, de corresponder. Esta equidad en la aplicación de los criterios también ayuda a reforzar la confianza de los contribuyentes en el proceso de auditoría y en la Administración.

Para asegurar que los beneficios de la guía se mantengan a largo plazo, se recomienda llevar a cabo revisiones periódicas y actualizaciones de la guía en respuesta a nuevos desarrollos legales, cambios en las prácticas tributarias y retroalimentación de los auditores. Además, se sugiere implementar un sistema de retroalimentación continua para recoger y analizar las experiencias y sugerencias de los auditores sobre la aplicación de la guía, con el objetivo de realizar mejoras continuas y adaptar la guía a las necesidades cambiantes de la Administración.

En resumen, la guía elaborada tiene un impacto positivo en los procedimientos de auditoría, proporcionando un marco sólido para la aplicación de los criterios del Tribunal Fiscal, mejorando la consistencia, la justificación de decisiones, la eficiencia operativa, y la equidad en el proceso de auditoría.

### 2.5.2. Análisis de las alternativas de solución

La aplicación de la guía en los procedimientos de auditoría ofrece numerosas ventajas, incluyendo mayor consistencia, confianza y eficiencia en la administración tributaria. Sin embargo, también presenta desafíos como la posible sobrecarga administrativa y la necesidad de adaptación a casos específicos. Es crucial que la Administración Tributaria aborde estas desventajas a través de una planificación cuidadosa y la implementación de medidas de soporte, como capacitación continua y sistemas de retroalimentación, para maximizar los

beneficios de la guía y minimizar sus posibles inconvenientes. A continuación, se detallan las ventajas y desventajas de su aplicación:

**Ventajas**

- Uniformidad y consistencia en la aplicación de criterios: La guía proporciona un marco estandarizado para la aplicación de los criterios del Tribunal Fiscal, lo que ayuda a garantizar que todos los auditores sigan procedimientos consistentes. Esto reduce la variabilidad en la interpretación y ejecución de las auditorías, promoviendo una mayor equidad en la evaluación de las operaciones no reales.
- Mejora en la justificación de decisiones: Al detallar procedimientos claros y específicos, la guía facilita la documentación exhaustiva de las razones detrás de las decisiones de auditoría. Esto fortalece la capacidad de la Administración Tributaria para justificar sus determinaciones ante posibles reclamos y apelaciones, aumentando la confianza en el procedimiento de auditoría.
- Reducción de arbitrariedades: La guía ayuda a minimizar el riesgo de decisiones arbitrarias al proporcionar directrices precisas sobre cómo evaluar la autenticidad de las operaciones. Esto permite a los auditores tomar decisiones basadas en criterios objetivos y bien definidos, evitando interpretaciones subjetivas y garantizando una aplicación justa de la normativa tributaria.
- Eficiencia operativa mejorada: La estandarización de los procedimientos permite una mayor eficiencia en la realización de auditorías. Los auditores se benefician de directrices claras que reducen el tiempo necesario para familiarizarse con los criterios del Tribunal Fiscal y aceleran el proceso de auditoría al eliminar ambigüedades y errores interpretativos.
- Fortalecimiento en la recolección y evaluación de evidencias: La guía establece procedimientos detallados para la recolección y evaluación de documentación

adicional. Esto mejora la calidad y exhaustividad de la evidencia reunida durante las auditorías, permitiendo una evaluación más precisa y completa de las operaciones comerciales.

**Desventajas:**

- Riesgo de sobrecarga administrativa: La implementación de procedimientos detallados y la solicitud de documentación adicional pueden resultar en una sobrecarga administrativa tanto para los auditores como para los contribuyentes. Los auditores pueden enfrentar un aumento en la carga de trabajo debido a la necesidad de revisar y gestionar una mayor cantidad de documentos, mientras que los contribuyentes pueden tener que proporcionar más evidencia, lo que podría incrementar la complejidad y el tiempo de las auditorías.
- Desafíos en la adaptabilidad a casos específicos: Aunque la guía proporciona directrices generales, puede haber casos específicos que no se ajusten perfectamente a los criterios establecidos. La aplicación rígida de la guía podría no contemplar todas las particularidades de ciertos sectores económicos o tipos de operaciones, lo que podría llevar a decisiones que no reflejen adecuadamente las circunstancias individuales de cada contribuyente.
- Posibilidad de interpretaciones divergentes: A pesar de las directrices detalladas, puede existir margen para interpretaciones divergentes de los criterios establecidos. Los auditores pueden tener diferentes enfoques en la aplicación de la guía, lo que podría llevar a variaciones en la ejecución de las auditorías y en la interpretación de los criterios del Tribunal Fiscal.
- Dependencia de documentación adicional: La insistencia en la documentación adicional puede poner una carga excesiva sobre los contribuyentes, especialmente aquellos que operan con sistemas menos formalizados. La dificultad para

proporcionar toda la documentación requerida podría llevar a la desestimación de operaciones legítimas, afectando negativamente a los contribuyentes que enfrentan barreras para cumplir con los requisitos documentales.

### 2.5.3. Discusión de las alternativas de solución

Si se compara el resultado obtenido con otras tesis y trabajos de investigación que fueron revisados se tiene que:

Cueva (2023) en su tesis denominada "Operaciones No Reales Artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas" recomienda clarificar los criterios utilizados para determinar la existencia de operaciones no reales en el marco de la Ley del IGV, lo cual se encuentra en línea con lo propuesto en el presente Trabajo de Suficiencia Profesional el cual puede ser considerado como una guía al momento de utilizar criterios para analizar operaciones no reales. La tesis también recomienda la implementación de sanciones específicas para contribuyentes promovidas a través del Colegio de Contadores, lo cual representa un proceso complejo que involucra diversos factores legales, técnicos, económicos y sociales, por lo que sería más factible la creación de la mencionada guía.

Avila (2024) en su tesis denominada "La Facultad Discrecional para determinar Operaciones No Reales por parte de la Administración Tributaria en relación a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal" recomienda que en futuras investigaciones se analicen resoluciones del Tribunal Fiscal para comparar los criterios aplicados por cada sala, lo cual se encuentra en línea con el presente Trabajo de Suficiencia Profesional, puesto que si bien es cierto no compara los criterios expuestos por cada sala del tribunal, sí detalla los criterios utilizados en general para la evaluación de operaciones no reales. La tesis también sugiere investigar la facultad discrecional para la imposición de sanciones en el procedimiento de fiscalización, lo cual como ya hemos explicado en el párrafo anterior dista del resultado que busca el presente trabajo.

Rojas (2019) en su tesis denominada “Operaciones No Reales con simulación relativa y su influencia en el Crédito Fiscal” señala que la falta de claridad en la interpretación de la ley por parte de la Administración y los criterios variables del Tribunal Fiscal generan incertidumbre jurídica, dicha falta de claridad busca ser mitigada en el presente Trabajo de Suficiencia Profesional al exponer de manera clara los criterios utilizados por el tribunal fiscal para la evaluación de operaciones no reales. La tesis también sugiere eliminar el inciso b) del artículo 44 de la Ley del IGV y considerar una nueva infracción en el código tributario, lo cual dista del presente trabajo de investigación, puesto que todo cambio normativo implica diversos factores legales, técnicos, económicos y sociales, y el presente trabajo busca clarificar los criterios antes expuestos, más no crear nuevas sanciones ni modificar la normativa.

Las conclusiones de las tesis revisadas revelan una necesidad crítica de uniformización en los criterios utilizados para evaluar las operaciones no reales bajo el artículo 44° de la Ley del IGV. La falta de precisión en la interpretación y aplicación de esta normativa, así como la disparidad en los fallos del Tribunal Fiscal, generan incertidumbre y posibles sanciones injustas para los contribuyentes. Se destaca que, para mejorar la justicia y la seguridad jurídica en el sistema tributario, es imperativo que se establezcan criterios claros y uniformes tanto para la Administración Tributaria como para el Tribunal Fiscal. Una normativa más detallada y coherente, junto con una adecuada capacitación y directrices claras para los fiscalizadores, puede asegurar una aplicación más equitativa y predecible de las leyes, protegiendo así los derechos de los contribuyentes y facilitando una mejor administración del crédito fiscal.

### 2.5.4. Alcance y limitaciones de la alternativa elegida

La guía detallada en la sección "2.5 Resultados de la actividad" tiene un alcance limitado a las auditorías realizadas por los auditores de la Intendencia Lima de la SUNAT.

Esto se debe a que la guía no es un documento oficial aprobado para su implementación a nivel nacional, lo que restringe su aplicación a una jurisdicción distinta a la Intendencia de donde proviene su elaboración. Aunque proporciona criterios útiles basados en las resoluciones del Tribunal Fiscal para la evaluación de operaciones no reales, su difusión y adopción en otras regiones dependerá de futuras revisiones y posibles adaptaciones que consideren la normativa y criterios locales. La principal utilidad de esta guía es optimizar los procesos de auditoría en la Intendencia de Lima, reduciendo la tasa de apelaciones por parte de contribuyentes y mejorando la predictibilidad en la toma de decisiones por parte de los auditores.

Una de las principales limitaciones de esta guía es la resistencia al cambio que pueden presentar algunos auditores, especialmente aquellos con más experiencia, que pueden estar habituados a los procedimientos tradicionales. Asimismo, la guía enfrenta la limitación de depender de la interpretación y adecuación de los auditores. Al no estar oficialmente estandarizada a nivel nacional, puede haber variaciones en su aplicación que generen disparidades en los resultados de auditorías similares, lo que puede afectar la uniformidad de las decisiones. Además, al ser una herramienta complementaria no obligatoria, su uso podría ser desigual entre los diferentes equipos y casos, lo que limita su capacidad de mejorar de manera sistemática los procesos de auditoría a nivel institucional.

Finalmente, la guía puede encontrarse con problemas de actualización. Dado que los criterios del Tribunal Fiscal pueden cambiar a medida que evolucionan los casos y la jurisprudencia, es fundamental que se mantenga actualizada para no quedar obsoleta frente a nuevas resoluciones.

# III. CONCLUSIONES

- Existe una excesiva diversidad de criterios del Tribunal Fiscal respecto de la evaluación de operaciones no reales a las que se refiere el artículo 44° de la Ley del IGV. Esta situación genera complicaciones para que los auditores de la Administración Tributaria puedan alinear la motivación de sus reparos a los criterios del Tribunal Fiscal.

- La falta de uniformidad en los procedimientos de auditoría afecta la seguridad jurídica de los contribuyentes y la eficiencia de los procedimientos de fiscalización de la Administración. Implementar una guía que estandarice los criterios es fundamental para mejorar la predictibilidad, reducir apelaciones y revocaciones de resoluciones de intendencia que resuelven controversias de operaciones no reales.

- La implementación de una guía clara y bien definida optimizaría los recursos de la Administración Tributaria, reduciendo el tiempo y los costos asociados a las auditorías y mejorando la coherencia en las decisiones de los auditores, y estableciendo una posición uniforme de la Administración Tributaria en la evaluación de operaciones no reales.

- Para asegurar que los auditores apliquen de manera adecuada los nuevos criterios estandarizados, es crucial implementar programas de capacitación continuos a los auditores de la Administración Tributaria.

# IV. RECOMENDACIONES

- Se recomienda crear y formalizar una guía que contemple los criterios utilizados por el Tribunal Fiscal en la evaluación de operaciones no reales, asegurando su aplicación uniforme en las auditorías a nivel nacional. La Guía debe ser revisada periódicamente para asegurar que esté alineada con la normativa tributaria vigente y los cambios jurisprudenciales del Tribunal

- Se recomienda proporcionar formación continua a los auditores para que comprendan y apliquen correctamente los criterios estandarizados, lo que mejorará la eficacia en los procesos de auditoría.

- Se recomienda que la Administración Tributaria solicite al Tribunal Fiscal la emisión de Resoluciones de Observancia Obligatoria respecto a los criterios frecuentes en la evaluación de operaciones no reales, debiendo este tener un criterio uniforme y coordinado entre sus distintas salas.

- Se recomienda realizar campañas educativas que fomenten el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, reduciendo así la incidencia de operaciones no reales.

# V. BIBLIOGRAFÍA

SUNAT. (2024). *Organigrama de la SUNAT [Imagen]*. Obtenido de RESOLUCIÓN DE SUPERINTENDENCIA N° 000159-2024/SUNAT: https://spij.minjus.gob.pe/Graficos/Peru/2024/Agosto/04/RS_000159-2024-SUNAT.pdf

Cueva, C. (2023). Operaciones No Reales Artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas. [Tesis para obtener el título profesional de Contador Público]. Universidad Nacional de Cajamarca.

Avila, E. (2024). *La Facultad Discrecional para determinar Operaciones No Reales por parte de la Administración Tributaria en relación a la jurisprudencia del Tribunal Fiscal*. [Tesis para obtener el título profesional de Abogado]. Universidad Continental.

Rojas, D. (2019). *Operaciones No Reales con simulación relativa y su influencia en el Crédito Fiscal*. [Tesis para obtener el grado académico de Maestro en Ciencias]. Universidad Nacional de Cajamarca.

Decreto Supremo N.° 133-2013-EF, Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado del Código Tributario. (22 de junio de 2013). https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1081161

Decreto Supremo N.° 055-99-EF, Decreto Supremo que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. (15 de abril de 1999). https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H784217

Decreto Supremo N.° 085-2007-EF, Decreto Supremo que aprueba el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT. (29 de junio de 2007). https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H945376

# VI. ANEXOS

## ANEXO N.° 01: Ficha de Evaluación TSP

**UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS**
Universidad del Perú. Decana de América

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

**FICHA DE EVALUACIÓN DE TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL**

| **1. Datos generales** | |
|---|---|
| • Razón social de la empresa | Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria |
| • Área o Dpto. en que realizó la actividad | División de Auditoría I - Gerencia de Fiscalización I |
| • Nombre y cargo del profesional responsable | Alejandro Rene Valle Loayza - Jefe Div. Auditoría I |
| • Periodo de labores (Horas laboradas) | 08 meses ( 1472 horas laboradas ) |
| • Nombre del bachiller | Roberto Dario Roca Nuñez. |
| • Escuela profesional | Contabilidad |

| **2. Evaluación (*)** | **Óptimo (2pts)** | **Bueno (1 pt)** | **Deficiente (0)** |
|---|---|---|---|
| a. Iniciativa y cumplimiento (trabajo bajo a presión) | X | | |
| b. Puntualidad y asistencia | X | | |
| c. Eficiencia y dedicación | X | | |
| d. Compromiso ético en el desarrollo de la gestión contable, tributaria y/o de auditoría, en el sector público o privado. | X | | |
| e. Capacidad de aplicar conocimientos a la práctica, evaluando casos de investigación. | X | | |
| f. Capacidad de análisis y síntesis, crítico y autocrítico, en los trabajos de campo como gestores contables, tributarios y/o de auditoría. | X | | |
| g. Liderazgo para formular los informes de contabilidad, tributarios y/o de auditoría, con independencia e imparcialidad. | X | | |
| h. Capacidad para trabajar con un equipo multidisciplinario, para lograr los objetivos y metas institucionales. | X | | |
| i. Habilidades en el manejo de la tecnología informática, para el desempeño de su trabajo de campo, reportes, informes, coordinación en redes con sus jefes y autoridades para agilizar su tarea de gestión contable, tributaria y/o de auditoría. | X | | |
| j. Capacidad para la resolución de problemas y la valoración de responsabilidades de los funcionarios públicos y/o ejecutivos del sector privado. | X | | |
| **Sub total** | 20 | | |
| **TOTAL (Números y letras)** | 20 (veinte) | | |
| Comentarios adicionales | | | |

(*) Evaluación
Satisfactorio : 20 - 15
No satisfactorio : 14 a menos

Con las consideraciones más distinguidas.

Atentamente,

ALEJANDRO RENE VALLE LOAYZA
Jefe de la División de Auditoría I
Gerencia de Fiscalización I - INTENDENCIA LIMA

**Dr./Mág.**
Evaluador