Universidad Nacional Mayor de San Marcos
Universidad del Perú. Decana de América
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela Profesional de Economía

Análisis de la fehaciencia de las operaciones no reales para sustentar el crédito fiscal del IGV en una auditoría tributaria

TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL

Para optar el Título Profesional de Economista

AUTOR

Felix Martín PURIZAGA QUINTANA

ASESOR

Geiner MARÍN DÍAZ

Lima, Perú

2026



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

Purizaga, F. (2026). *Análisis de la fehaciencia de las operaciones no reales para sustentar el crédito fiscal del IGV en una auditoría tributaria*. [Trabajo de suficiencia profesional de pregrado, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela Profesional de Economía]. Repositorio institucional Cybertesis UNMSM.

Metadatos complementarios

Datos de autor	
Nombres y apellidos	Felix Martín Purizaga Quintana
Tipo de documento de identidad	DNI
Número de documento de identidad	70484174
URL de ORCID	-----
Datos de asesor	
Nombres y apellidos	Geiner Marin Diaz
Tipo de documento de identidad	DNI
Número de documento de identidad	07163232
URL de ORCID	https://orcid.org/0000-0002-1421-7775
Datos del jurado	
Presidente del jurado	
Nombres y apellidos	César Augusto Sanabria Montañez
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	06043334
Miembro del jurado 1	
Nombres y apellidos	Raúl Enrique Lozán Cangalaya
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	07760818
Datos de investigación	
Línea de investigación	No aplica.
Grupo de investigación	No aplica.
Agencia de financiamiento	Sin financiamiento.

Ubicación geográfica de la investigación	Edificio: Universidad Nacional Mayor de San Marcos – Facultad de Ciencias Económicas País: Perú Departamento: Lima Provincia: Lima Distrito: Lima Latitud: -12.057866 Longitud: -77.080711
Año o rango de años en que se realizó la investigación	Setiembre 2025 – mayo 2026
URL de disciplinas OCDE	Economía https://purl.org/pe-repo/ocde/ford#5.02.01

ACTA DE LA SUSTENTACIÓN DEL TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL PARA OPTAR EL TÍTULO PROFESIONAL DE ECONOMISTA

En Acto Público, en el salón de Grados de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos el día 30 de mayo de 2026 a las 15:00 horas, ante el Jurado Presidido por el Catedrático ***Dr. CÉSAR AUGUSTO SANABRIA MONTAÑEZ e integrado por los Catedráticos Mg. RAÚL ENRIQUE LOZÁN CANGALAYA y Econ. GEINER MARIN DIAZ*** *se presenta el* ***Bachiller FELIX MARTÍN PURIZAGA QUINTANA*** *para sustentar su Trabajo de Suficiencia Profesional* ***"ANÁLISIS DE LA FEHACIENCIA DE LAS OPERACIONES NO REALES PARA SUSTENTAR EL CRÉDITO FISCAL DEL IGV EN UNA AUDITORÍA TRIBUTARIA" para optar el Título Profesional de Economista.***

De acuerdo a las normas legales vigentes el Bachiller después de finalizada la exposición absolvió las preguntas planteadas por los miembros del Jurado. Concluida esta fase se suspendió el Acto Público a fin de que los señores catedráticos en votación secreta procedieran a la calificación correspondiente.

Acto seguido el presidente del Jurado informó que el graduando había sido APROBADO *por* UNANIMIDAD *con el calificativo de* CATORCE (14)
(Letras y números.)

Para dar fe del acto, suscriben la presente acta el Presidente y los Miembros del Jurado a los 30 días del mes de mayo del 2026.

Dr. CÉSAR AUGUSTO SANABRIA MONTAÑEZ
Presidente

Mg. RAÚL ENRIQUE LOZÁN CANCAGALAYA
Miembro

Econ. GEINER MARIN DIAZ
Asesor

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

Anexo 1

CERTIFICADO DE SIMILITUD

Yo, **GEINER MARIN DIAZ** en mi condición de asesor acreditado mediante Dictamen de la EP N° 000012-2026-EPE-FCE/UNMSM del trabajo de suficiencia profesional, cuyo título es "**Análisis de la fehaciencia de las operaciones no reales para sustentar el crédito fiscal del IGV en una auditoría tributaria**", presentado por el bachiller **FELIX MARTÍN PURIZAGA QUINTANA,** para optar el Título Profesional de Economista, CERTIFICO que se ha cumplido con lo establecido en la Directiva de Originalidad y de Similitud de Trabajos Académicos, de Investigación y Producción Intelectual. Según la revisión, análisis y evaluación mediante la plataforma PIDS, el documento evaluado cuenta con el **16%** de similitud, nivel PERMITIDO para continuar con los trámites correspondientes y para su publicación en el repositorio institucional.

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

Lima, 29 de mayo de 2026.

Firma del Asesor

Nombres y Apellidos del asesor: **GEINER MARIN DIAZ**

DNI: 07163232

DEDICATORIA

Dedico este trabajo a mi padre, por su apoyo incondicional y por ser un ejemplo constante de esfuerzo y perseverancia.

A mis hermanos, quienes siempre han estado a mi lado brindándome ánimo y fortaleza.

Y a mis sobrinos, quienes con su alegría e inocencia han sido mi inspiración para seguir adelante y alcanzar este logro.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco sinceramente a mi padre, quien ha sido mi mayor ejemplo y soporte a lo largo de este camino.

A mis hermanos, por su constante apoyo y aliento en momentos difíciles.

Y a mis sobrinos, quienes con su cariño han llenado de energía y entusiasmo cada paso de este proceso.

ÍNDICE GENERAL

DEDICATORIA 2
AGRADECIMIENTOS 3
ÍNDICE GENERAL 4
ÍNDICE DE TABLAS 6
ÍNDICE DE FIGURAS 7
RESUMEN 8
ABSTRACT 10
INTRODUCCIÓN 11
CAPÍTULO I: DESCRIPCIÓN DE LA ENTIDAD 13
1.1. Razón social de la entidad 13
1.2. Actividad económica de la entidad 16
1.3. Organigrama de la entidad 17
1.4. Área de la entidad donde desarrolla su experiencia profesional 19
1.5. Periodo de duración de la experiencia laboral 21
1.6. Nomenclatura administrativa del cargo que desempeña 22
1.7. Los objetivos del cargo que desempeña en la entidad 22
1.8. Descripción y funciones del cargo que desempeña en la entidad 23
1.9. Funciones que realiza en el cargo que desempeña en la entidad 24
1.10. Problemas importantes identificados del cargo que desempeña 25
1.11. Análisis del problema a resolver 26
CAPÍTULO II: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA 28
2.1. Situación problemática 28
2.2. Problema general y específicos 31
2.3. Objetivo general y específicos 31
2.4. Justificación teórica y práctica 32
2.5. Participación en la solución del problema 38
CAPÍTULO III: BASES TEÓRICAS 50
3.1. Marco Legal 50

3.1.1. Fundamentos Constitucionales de la Tributación 50
3.1.2. Facultad de Fiscalización y Procedimiento de Fiscalización 52
3.1.3. Discrecionalidad en la Facultad de Fiscalización: 54
3.1.4. El Impuesto General a las Ventas (IGV) y el derecho al crédito fiscal 55
3.1.5. Requisitos sustanciales y formales (Art. 18 y 19 de la Ley del IGV) . 57
3.1.6. Definición y tipología de Operaciones No Reales (ONR) según el Art. 44 de la Ley del IGV 60
3.2. Marco teórico 63
CAPÍTULO IV: Resultados y discusión de los resultados obtenidos 67
4.1. Conclusiones, en consistencia con las soluciones presentadas..... 67
4.2. Recomendaciones, en consistencia con las soluciones presentadas 69
Instrumentos teóricos y prácticos utilizados: 70
Referencias..... 71

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 ESQUEMA DE LOS TIPOS DE DOCUMENTOS 42
Tabla 2 REDUCCIÓN DEL TIEMPO DE ANÁLISIS DE MEDIOS PROBATORIOS 45
Tabla 3 INCREMENTO DE PROVEEDORES ANALIZADOS POR PERIODO 46
Tabla 4 REDUCCIÓN DE OBSERVACIONES INTERNAS O REPROCESOS 46

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 ORGANIGRAMA DE LA INTENDENCIA LIMA – GERENCIA DE FISCALIZACIÓN I 19
Figura 2 ESQUEMA DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN 40

RESUMEN

El presente trabajo de suficiencia profesional analiza la evaluación de la fehaciencia de las operaciones económicas que sustentan el uso del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas (IGV) en una auditoría tributaria. El estudio parte de la experiencia profesional desarrollada en la SUNAT, específicamente en acciones de fiscalización vinculadas al crédito fiscal de adquisiciones y compras.

El problema identificado es la ausencia de una sistematización analítica de los medios probatorios presentados por los contribuyentes. Esta situación dificulta la identificación de operaciones no reales, debilita la sustentación de los reparos y puede afectar la correcta determinación de la obligación tributaria.

Para abordar este problema, se propone ordenar y clasificar los medios probatorios según la función que cumplen dentro de la operación económica: documentos de pacto, documentos de ejecución, documentos de constancia y documentos de deuda y pago. Esta clasificación permite analizar la información de manera más clara, identificar inconsistencias y valorar mejor si una operación fue realizada efectivamente.

Se concluye que una evaluación ordenada de los medios probatorios mejora la calidad del análisis en la fiscalización, fortalece la sustentación técnica de los reparos y contribuye a una mayor seguridad jurídica para el contribuyente.

Palabras clave: crédito fiscal, IGV, fehaciencia, operaciones no reales, fiscalización tributaria, medios probatorios.

ABSTRACT

This professional proficiency work analyzes the evaluation of the reliability of economic transactions that support the use of the tax credit of the General Sales Tax (IGV) in a tax audit. The study is based on professional experience developed at SUNAT, specifically in audit actions related to the tax credit for acquisitions and purchases.

The identified problem is the lack of an analytical systematization of the evidence submitted by taxpayers. This situation makes it difficult to identify non-real transactions, weakens the technical support of tax adjustments, and may affect the correct determination of the tax obligation.

To address this problem, the work proposes organizing and classifying the evidence according to the role it plays within the economic transaction: agreement documents, execution documents, confirmation documents, and debt and payment documents. This classification allows the information to be analyzed more clearly, helps identify inconsistencies, and improves the assessment of whether a transaction was effectively carried out.

It is concluded that an organized evaluation of the evidence improves the quality of the audit analysis, strengthens the technical support of tax adjustments, and contributes to greater legal certainty for the taxpayer.

Keywords: tax credit, General Sales Tax, IGV, reliability, non-real transactions, tax audit, evidence.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de suficiencia profesional se desarrolla en el ámbito de la auditoría tributaria y toma como base la experiencia profesional en la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), dentro de los procedimientos de fiscalización del Impuesto General a las Ventas (IGV).

En la fiscalización del IGV, uno de los aspectos más importantes es verificar si las operaciones que sustentan el crédito fiscal fueron realizadas realmente. Aunque el contribuyente cuente con comprobantes de pago, ello no resulta suficiente para acreditar la realidad de una operación. Por esta razón, es necesario evaluar otros documentos que permitan verificar la existencia de la transacción económica.

En la práctica, los contribuyentes pueden presentar diversos documentos para sustentar sus operaciones; sin embargo, estos no siempre son analizados de manera ordenada o conjunta. Cuando los medios probatorios se revisan de forma aislada, se incrementa el riesgo de validar operaciones que no son reales o, por el contrario, de desconocer operaciones que sí cuentan con sustento suficiente.

Frente a esta situación, el objetivo del presente trabajo es analizar cómo la falta de una sistematización de los medios probatorios afecta la identificación de operaciones no reales y la correcta determinación del crédito fiscal del IGV. Asimismo, se propone una forma de clasificación de los

documentos presentados por el contribuyente, con el fin de mejorar el análisis de la fehaciencia de las operaciones durante el procedimiento de fiscalización.

De esta manera, el trabajo busca contribuir a una fiscalización más ordenada, objetiva y eficiente, fortaleciendo la sustentación de los resultados obtenidos y brindando mayor claridad al contribuyente respecto de los criterios utilizados por la Administración Tributaria.

CAPÍTULO I: DESCRIPCIÓN DE LA ENTIDAD

1.1. Razón social de la entidad

SUNAT – Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT fue creada mediante la Ley N.º 24829, publicada el 08 de junio de 1988, en el marco de la Ley General de Superintendencia Nacional de Aduanas y la Ley General de Superintendencia de Administración Tributaria aprobada por los Decretos Legislativos N.º 500 y N.º 501, respectivamente. Asimismo, la Ley N.º 29816 - Ley de Fortalecimiento de la SUNAT publicada el 22 de diciembre de 2011, establece un marco normativo para fortalecer la SUNAT con el fin de mejorar la institución en su labor de la lucha contra la evasión y elusión tributaria, el contrabando y el tráfico ilícito de mercancías, la facilitación del comercio exterior, la ampliación de la base tributaria y el crecimiento sostenido de la recaudación fiscal, tal como lo señala el Artículo N.º 01 de la mencionada ley.

Sus orígenes institucionales se remontan a la Dirección General de Contribuciones, creada por la Ley N.º 17703 el 13 de junio de 1969, durante el Gobierno Militar de las Fuerzas Armadas. Esta entidad surgió como resultado del cambio de denominación y reorganización de la entonces Superintendencia

Nacional de Contribuciones, marcando una etapa clave en la evolución de la administración tributaria del país.

Con el paso del tiempo, la Dirección General de Contribuciones entró en una profunda crisis institucional, caracterizada por una alta evasión tributaria, corrupción de funcionarios, defraudación fiscal, expansión de la economía informal y aumento del contrabando. Esta situación contribuyó a la generación de un déficit fiscal persistente entre 1975 y 1991. La crisis se agravó a inicios de la década de 1980 debido a la elevada inflación que afectó al país, especialmente durante el primer gobierno del expresidente Alan García (1985-1990).

Durante este periodo, la institución fue objeto de múltiples procesos de reorganización, con el apoyo de organismos internacionales como el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización de los Estados Americanos (OEA), y el Banco Internacional de Desarrollo (BID). No obstante, dichos esfuerzos no lograron generar mejoras sustanciales en su desempeño. Entre los cambios más relevantes destaca la creación de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y la Superintendencia Nacional de Aduanas, constituidas como instituciones públicas descentralizadas mediante la Ley N.º 24829 publicada el 8 de junio 1988. Esta reforma evidenció una clara diferenciación normativa en cuanto a funciones y ámbito de competencia, separando el manejo de la tributación aduanera de la tributación interna.

En respuesta a esta situación, el 17 de mayo de 1991, el gobierno aprobó el Decreto Legislativo N.º 639, mediante el cual se reorganizó la

Superintendencia Nacional de Administración Tributaria a través de medidas de restructuración orgánica y racionalización de recursos. Asimismo, se promulgó el Decreto Legislativo N.º 673, que estableció un nuevo régimen laboral para sus funcionarios y servidores, permitiendo ofrecer remuneraciones competitivas similares a las del sector privado.

Posteriormente, con el objetivo de evitar la duplicidad de funciones y mejorar la calidad de los servicios, así como optimizar la productividad en el uso de los recursos que el Estado asigna a la Superintendencia Nacional de Aduanas (ADUANAS) y a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), se dispuso la fusión de ambas entidades. Dicha medida se estableció mediante el Decreto Supremo N.º 061-2022-PCM, publicado el 12 de julio de 2002, mediante el cual se aprobó la fusión por absorción de ADUANAS en la SUNAT.

Estas reformas institucionales marcaron un punto de inflexión en la evolución de la SUNAT, permitiéndole fortalecer la recaudación tributaria, reducir brechas fiscales y consolidarse como una administración tributaria moderna, eficiente y transparente.

Actualmente, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante SUNAT) es un organismo técnico especializado adscrito al Ministerio de Economía y Finanzas, el cual cuenta con personería jurídica de derecho público, patrimonio propio y goza de autonomía funcional, técnica, económica, presupuestal y administrativa, conforme a lo dispuesto en el D.S. N.° 061-2022-PCM.

Asimismo, la SUNAT cuenta con domicilio legal y sede principal en la ciudad de Lima, con la facultad de establecer dependencias en cualquier punto del territorio nacional.

1.2. Actividad económica de la entidad

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) tiene como funciones principales la administración, aplicación, fiscalización y recaudación de los tributos internos correspondientes al Gobierno Central, así como de aquellos establecidos por la legislación aduanera, con excepción de los tributos de carácter municipal. De igual forma, le corresponde administrar y/o recaudar otros conceptos tributarios y no tributarios que le sean asignados por ley o normal de igual rango. Adicionalmente, la SUNAT es responsable de la ejecución, supervisión y control de la política aduanera en el territorio nacional, así como de la facilitación de las operaciones aduaneras vinculadas al comercio exterior. También le compete inspeccionar el tráfico internacional de personas y medios de transporte, y desarrollar las acciones necesarias para prevenir y reprimir la comisión de delitos aduaneros y el tráfico ilícito de bienes, conforme a lo dispuesto en el artículo 5° de la Ley N.º 29816, Ley de Fortalecimiento de la SUNAT.

Las facultades que posee la SUNAT para el cumplimiento de sus funciones se componen de:

- Facultad de recaudación (Art. 55° del Código Tributario)
- Facultad de determinación (Art. 59° del Código Tributario)

- Facultad de fiscalización (Art. 62° del Código Tributario)
- Facultad sancionatoria (Art. 82° del Código Tributario)
- Facultad de cobranza coactiva (Art. 114° del Código Tributario)

Los principios[1] que orientan el desarrollo de las actividades de la SUNAT son los siguientes: autonomía, honestidad, compromiso, profesionalismo, vocación de servicio, trabajo en equipo y flexibilidad.

1.3. Organigrama de la entidad

La estructura organizacional de la SUNAT está encabezada por el Superintendente, quien se encarga de dirigir la administración tributaria y aduanera del país, así como de establecer lineamientos estratégicos para el cumplimiento de sus funciones institucionales. Bajo su conducción se encuentran la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos, responsable de la recaudación, fiscalización y asistencia al contribuyente en materia tributaria; la Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas, encargada del control aduanero, facilitación del comercio exterior y prevención del contrabando; así como la Superintendencia Nacional Adjunta de Administración y Finanzas, orientada a la gestión de recursos humanos, logística, presupuesto y soporte institucional. Asimismo, la entidad se estructura en 07 grandes unidades, las cuales permiten ejecutar sus funciones de manera eficiente en todo el territorio nacional. Esta estructura comprende,

[1] Para mayor detalle, véase: https://www.sunat.gob.pe/institucional/quienessomos/valores.html

entre otros, intendencias nacionales, oficinas y órganos de control. Estas unidades son las siguientes:

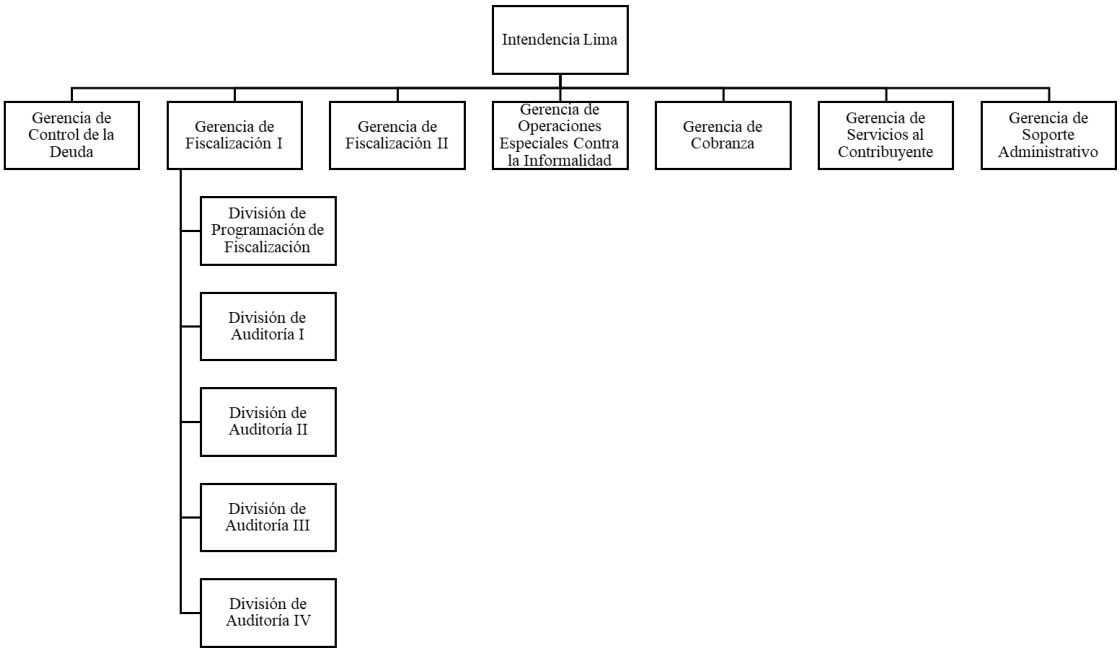
- Alta Dirección
- Órgano de Control Institucional
- Órgano de Defensa Jurídica
- Administración Interna: Órganos de asesoramiento dependientes de la Superintendencia Nacional
- Administración Interna: Órganos de apoyo dependientes de la Superintendencia Nacional
- Órganos de Línea Dependientes de la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos y Dependientes de la Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas
- Órganos Desconcentrados Dependientes de la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos y Dependientes de la Superintendencia Nacional Adjunta de Aduanas

La estructura orgánica y el organigrama de la SUNAT se encuentran definidos conforme a los Anexos N.º 01 y N.° 02 de la Sección Segunda del Reglamento de Organización y Funciones (ROF), modificados por el artículo 3 de la Resolución de Superintendencia. N.º 000149-2024/SUNAT, vigente a partir del 31 de octubre del 2024.

Para fines del presente trabajo, se presenta la versión resumida de la estructura organizacional correspondiente a la Intendencia Lima – Gerencia

de Fiscalización I, la cual se muestra en la Figura 1, por ser la dependencia en la que el autor desarrolla sus actividades.

Figura 1
ORGANIGRAMA DE LA INTENDENCIA LIMA – GERENCIA DE FISCALIZACIÓN I



Fuente: Elaboración propia.

1.4. Área de la entidad donde desarrolla su experiencia profesional

La Gerencia de Fiscalización I es una unidad orgánica dependiente de la Intendencia Lima, se encarga de conducir los procesos de selección, programación y ejecución de las acciones de fiscalización, así como también los cruces de información entre otras acciones a cargo de sus unidades de organización respecto a los contribuyentes de la jurisdicción de la Intendencia Lima. Está conformado por cinco (05) divisiones: la División de Programación de Fiscalización, la División de Auditoría I, la División de Auditoría II, la División de Auditoría III y la División de Auditoría IV.

La División de Programación de Fiscalización, es una subunidad orgánica que depende de la Gerencia de Fiscalización I, se encarga de la selección y programación de las acciones de fiscalización y otras acciones de oficio, que correspondan a las unidades de organización de esta gerencia.

La División de Auditoria I, II, III y IV son subunidades orgánicas que dependen de la Gerencia de Fiscalización I, se encargan de la ejecución de acciones de fiscalización con el fin de establecer la correcta determinación de las obligaciones tributarias y otras obligaciones administradas por la SUNAT. La diferencia entre dichas divisiones radica en que cada una se encuentra dirigida a un universo particular de contribuyentes, de acuerdo con lo siguiente:

- División de Auditoría I: Fiscaliza a los principales y medianos contribuyentes cuyos RUC terminan en dígito impar y que se encuentran comprendidos dentro del ámbito de la Intendencia Lima.
- División de Auditoría II: Fiscaliza a los principales y medianos contribuyentes cuyos RUC terminan en dígito par o en cero y que se encuentran comprendidos dentro del ámbito de la Intendencia Lima.
- División de Auditoría III: Fiscaliza a los pequeños contribuyentes que se encuentran comprendidos dentro del ámbito de la Intendencia Lima.
- División de Auditoría IV: Fiscaliza personas naturales, sociedades conyugales y/o sucesiones indivisas que se encuentran comprendidos dentro del ámbito de la Intendencia Lima.

La definición y funciones de la División de Auditoria II se encuentra contempladas en el artículo 509° y 510° de la sección segunda del Reglamento de Organización y Funciones – ROF de la SUNAT, aprobado mediante la R.S. N.º 000081-2023/SUNAT y modificatorias.

1.5. Periodo de duración de la experiencia laboral

El ingreso del autor a la SUNAT se realizó mediante concurso nacional, el cual constó de tres rigurosas etapas eliminatorias. La primera comprendió una evaluación de integridad ética y psicotécnica; posteriormente, el autor llevó el Curso Aduanero Tributario (CAT), con una duración de tres meses; y, finalmente, participó en una entrevista final. En cualquiera de estas etapas, obtener una nota menor a la aprobatoria (13) implicaba la eliminación automática del proceso.

Dicho proceso se desarrolló entre agosto y diciembre de 2023, resultando el autor ganador de una de las plazas del concurso, iniciando así su relación laboral con la SUNAT en el cargo de Especialista I, posición que mantiene hasta la actualidad.

Inicialmente, el autor fue asignado a la División de Auditoría II de la Gerencia de Fiscalización I de la Intendencia de Lima. No obstante, debido a necesidades institucionales derivadas de la alta demanda de solicitudes de devolución presentadas entre marzo y setiembre de 2024, relacionadas con la Declaración Jurada Anual del ejercicio 2023, se dispuso su desplazamiento temporal a la División de No Contenciosos de la Gerencia de Fiscalización II, desde abril hasta setiembre de 2024.

Posteriormente, el autor retornó por un periodo de dos semanas a su área de origen; sin embargo, fue nuevamente requerido, esta vez por la División de Control de la Deuda I de la Gerencia de Control de la Deuda, donde laboró desde octubre de 2024 hasta enero de 2025. Concluido dicho periodo, regresó a su área primigenia y, luego de tres meses, fue nuevamente solicitado por la División de No Contenciosos de la Gerencia de Fiscalización II, desde abril hasta setiembre de 2025, en atención al destacado desempeño demostrado durante su primer desplazamiento.

Finalmente, a fines de setiembre de 2025, el autor retornó a su área de origen, donde continúa laborando hasta la fecha.

1.6. Nomenclatura administrativa del cargo que desempeña

Especialista I – Auditor Tributario de la División II – Gerencia de Fiscalización I – Intendencia Lima

1.7. Los objetivos del cargo que desempeña en la entidad

El cargo del autor es el de Auditor Tributario de la División II de la Gerencia de Fiscalización I de la Intendencia de Lima, sus funciones se encuentran alineadas con el cumplimiento del Plan Estratégico Institucional 2026–2030 de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), aprobado mediante Resolución de Superintendencia N.º 395-2025/SUNAT.

En concordancia con dicho plan —el cual, a su vez, se articula con el Plan Estratégico Sectorial Multianual (PESEM)—, los objetivos de la división y, en consecuencia, del puesto que desempeña el autor, están orientados a

contribuir al logro de los siguientes Objetivos Estratégicos Institucionales (OEI):

- OEI 01: Mejorar el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras de los administrados.
- OEI 02: Fortalecer la facilitación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras de los administrados.
- OEI 03: Fortalecer la gestión institucional.

Para alcanzar estos objetivos, se han establecido metas operativas internas, tales como el número de casos gestionados por año, la cantidad de visitas realizadas a contribuyentes, el cumplimiento de los plazos asignados para cada acción de fiscalización, así como la adecuada sustentación de los reparos formulados, entre otros indicadores de desempeño.

1.8. Descripción y funciones del cargo que desempeña en la entidad

Las actividades que desarrolla el autor en el ejercicio de su cargo consisten, principalmente, en la ejecución de acciones de fiscalización, incluyendo los cruces de información vinculados a estas, así como la realización de actuaciones de oficio que correspondan dentro del ámbito de mis competencias. En términos concretos, mi labor implica la realización de auditorías tributarias respecto de un determinado tributo, elemento, aspecto y período previamente programados para su fiscalización, correspondientes a un

contribuyente específico. Dichas auditorías pueden referirse al Impuesto a la Renta (IR) o al Impuesto General a las Ventas (en adelante IGV).

De manera complementaria, se desarrollan diversas tareas orientadas a la identificación de posibles incumplimientos tributarios. Para ello, una de las principales herramientas del auditor —que a su vez garantiza el ejercicio del derecho de defensa del contribuyente— son los requerimientos, los cuales se emiten como resultado del análisis técnico, criterio profesional del auditor y la revisión y conformidad del supervisor correspondiente. Estos requerimientos, entre otros, pueden ser de información o de sustentación.

Al contribuyente se le otorga un plazo determinado para presentar la documentación solicitada, contando además con la posibilidad de solicitar prórrogas conforme a los lineamientos establecidos en la normativa tributaria vigente. Una vez presentada la respuesta —o en caso de que no se haya cumplido con ella— el auditor procede a elaborar el resultado del requerimiento, en el cual se detallan los documentos presentados y no presentados por el contribuyente, así como, de ser pertinente, las observaciones formuladas respecto al objeto de la fiscalización.

En el presente trabajo, el análisis se centrará exclusivamente en el tributo: IGV, y específicamente en el elemento del tributo: crédito fiscal.

1.9. Funciones que realiza en el cargo que desempeña en la entidad

- Ejecutar acciones de fiscalización programadas.

- Emitir las Ordenes de Pago, las Resoluciones de Determinación y de Multa producto de la verificación de libros y registros contables y de las acciones de fiscalización, por los montos autorizados en Resolución de Superintendencia.
- Emitir otros actos administrativos, cartas de presentación, requerimientos, entre otros.
- Realizar la investigación y elaborar los informes sobre casos en los que se presuma comisión de delito tributario.
- Elaborar propuestas de mejora y los informes sobre el desempeño de los sistemas y procedimientos aplicados, en el ámbito de su competencia.

1.10. Problemas importantes identificados del cargo que desempeña

El problema central del presente trabajo de suficiencia profesional radica en la dificultad para realizar una evaluación integral de los medios probatorios presentados por el contribuyente, de la cual se derivan los siguientes problemas:

- Limitaciones en la identificación oportuna de operaciones no reales.
- Incremento de resultados de requerimiento observaciones débiles e incompletas.
- Dificultades para sustentar reparos al crédito fiscal en instancia impugnatorias.
- Ineficiencia en el uso de tiempo y recursos de fiscalización.

- Afectación al principio de seguridad jurídica del contribuyente.

1.11. Análisis del problema a resolver

En el ejercicio de la fiscalización, la ausencia de una sistematización analítica de los medios probatorios obliga al auditor a evaluar la documentación de manera fragmentada, lo que dificulta la identificación de inconsistencias relevantes y, en consecuencia, la adecuada determinación de la realidad de las operaciones observadas para el uso del crédito fiscal del IGV.

En ese contexto, al no contar con un esquema analítico claro para ordenar y valorar los medios probatorios, los resultados de los requerimientos pueden presentar observaciones que no logran vincular de manera coherente la evidencia documental con los hechos económicos fiscalizados, lo que debilita la sustentación técnica de la fiscalización.

Asimismo, la carencia de una evaluación económica estructurada del proveedor y de los propios medios probatorios incide negativamente en la solidez de los reparos formulados, incrementando el riesgo de que estos sean cuestionados o incluso revocados en procedimientos contenciosos o no contenciosos.

A ello se suma que la falta de sistematización conlleva la necesidad de efectuar reiterados requerimientos de información o sustentación, prolongando innecesariamente los procesos de fiscalización y afectando la eficiencia en el uso de los recursos asignados a la labor de auditoría.

De igual forma, la ausencia de criterios analíticos claramente definidos puede generar incertidumbre en el contribuyente respecto de los elementos

que sustentan la observación del crédito fiscal, lo cual impacta negativamente en la transparencia y previsibilidad de las actuaciones administrativas.

En conjunto, estas limitaciones generan un doble riesgo: por un lado, la posibilidad de validar créditos fiscales que no corresponden a operaciones reales y, por otro, el desconocimiento de créditos fiscales válidos, afectando así la correcta determinación de la obligación tributaria.

CAPÍTULO II: PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

2.1. Situación problemática

En el marco de la fiscalización del Impuesto General a las Ventas, uno de los principales retos que afronta la Administración Tributaria es la evaluación de la fehaciencia de las operaciones económicas realizadas por los contribuyentes, sobre todo cuando la realidad de estas operaciones determinará que el contribuyente pueda utilizar el crédito fiscal del IGV.

Ahora bien, la normativa tributaria establece que el comprobante de pago es un requisito necesario para ejercer el derecho al crédito fiscal; sin embargo, existe reiterada jurisprudencia, las cuales indican que no basta con presentar el comprobante de pago, sino que también debe existir documentación adicional que sustenten la realidad de las operaciones observadas durante la fiscalización. Hablar de la realidad de las operaciones implica necesariamente analizar su fehaciencia, ya que una operación solo se considera real si puede ser debidamente probada. De esta manera, existen criterios jurisprudenciales, en los cuales se señala que demostrar la fehaciencia implica demostrar la efectiva ejecución de una operación.

Al respecto, se tiene los siguientes pronunciamientos del Tribunal Fiscal.

La RTF N.º 1087-3-2020 alega que “Conforme con las normas glosadas, se tiene que para tener derecho al crédito fiscal o a la deducción del

gasto, no basta con acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones efectuadas, ni con su registro contable, sino que se debe demostrar que, en efecto, estas operaciones se realizaron, criterio que ha sido establecido, entre otras, por las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 010807-4-2004 y 01145-1-2005". (Tribunal Fiscal, 2020, p. 4)

Asimismo, mediante la RTF N.º 00120-5-2002 se señala que "(...), es necesario que los contribuyentes mantengan, al menos, un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten, en caso sea necesario, que los comprobantes de pago que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, (...)" (Tribunal Fiscal, 2002, p.5)

De igual modo, el criterio tomado por el Tribunal Fiscal se puede apreciar también en las RTF N.º 03708-1-2004 y la RTF N.º 8183-2-2022, entre otras, las cuales refuerzan la idea de que, para sustentar el gasto, el adquirente no solo debe contar con comprobantes de pago que cumplan con los requisitos formales establecidos en la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo y acreditar su adecuado registro contable, sino que resulta fundamental que dichos comprobantes correspondan a operaciones reales. Ello, en la medida en que los comprobantes pueden no reflejar operaciones reales, ya sea porque se trate de operaciones inexistentes o porque las personas jurídicas que figuran formalmente como emisores en los comprobantes de pago no lo sean en la realidad.

Por tanto, el contribuyente debe mantener, como mínimo, un nivel indispensable de elementos probatorios que acrediten que los comprobantes de

pago que sustentan su derecho al crédito fiscal corresponden efectivamente a operaciones reales.

Por lo tanto, el auditor tiene el máximo deber de evaluar la documentación que entrega el contribuyente y determinar si corresponden o no a operaciones reales.

Sin embargo, desde un punto de vista económico y operativo, el problema al momento de evaluar los medios probatorios es la ausencia de una metodología sistemática y objetiva que permita evaluar la coherencia, consistencia y razonabilidad económica de la información presentada por el contribuyente. Si los medios probatorios se analizan de manera aislada, se incrementa el riesgo de validar operaciones meramente formales que no reflejan una transacción económica real o, en sentido contrario, de formular reparos a comprobantes de pago al no acreditarse adecuadamente la fehaciencia de las operaciones.

En este contexto, la fiscalización tributaria no debe limitarse únicamente a verificar la existencia formal de la documentación presentada por los contribuyentes, sino que exige una valoración razonable e integral de los medios probatorios aportados. Ello, sin incurrir en criterios arbitrarios ni desproporcionados, como la exigencia de una supuesta “documentación ideal” que pretenda demostrar de manera absoluta e irrefutable la realización de una operación, pues en la práctica siempre existirá un margen razonable de duda e incertidumbre propio de la actividad probatoria.

En la actualidad, la Administración Tributaria despliega esfuerzos significativos para mitigar la evasión tributaria mediante la detección de

operaciones no reales y el uso indebido del crédito fiscal, logrando resultados favorables en la identificación de dichos incumplimientos. En consecuencia, el propósito de este trabajo de suficiencia profesional es contribuir con dicho análisis, proponiendo metodologías orientadas a optimizar la verificación de la fehaciencia de las operaciones y fortalecer la eficiencia en los procedimientos de fiscalización.

2.2. Problema general y específicos

Problema General:

¿De qué manera la ausencia de una sistematización analítica de los medios probatorios dificulta la identificación de operaciones no reales y afecta la correcta determinación del crédito fiscal del IGV?

Problemas Específicos:

¿Cómo incide el análisis aislado de los medios probatorios en la identificación de operaciones no reales?

¿De qué manera el uso de herramientas analíticas, como la clasificación por segmentos, puede mejorar la valoración de los medios probatorios?

¿Cómo un mecanismo más sólido de análisis de los medios probatorios contribuye a fortalecer la seguridad jurídica del contribuyente?

2.3. Objetivo general y específicos

Objetivo General:

Determinar en qué manera la ausencia de una sistematización analítica de los medios probatorios dificulta la identificación de operaciones no reales y afecta la correcta determinación del crédito fiscal del IGV.

Objetivos Específicos:

- Analizar como el tratamiento aislado de los medios probatorios incide en la deficiente identificación de operaciones no reales en el proceso de fiscalización del IGV
- Analizar como el uso de herramientas analíticas, como la clasificación por segmentos, permite ordenar y analizar la información de manera más estructurada y sistemática, facilitando la identificación de patrones, inconsistencias y riesgos.
- Analizar como la implementación de un mecanismo más robusto y transparente en el análisis de los medios probatorios no solo fortalece la calidad técnica de las actuaciones de la Administración, sino que también brinda mayor predictibilidad y confianza al contribuyente.

2.4. Justificación teórica y práctica

Justificación Teórica

La presente investigación se justifica teóricamente en la necesidad de fortalecer el marco conceptual y metodológico aplicado a la valoración de los medios probatorios en los procesos de fiscalización del IGV, específicamente frente a la problemática de las operaciones no reales. En el ámbito tributario, la determinación del crédito fiscal exige no solo la existencia formal de

comprobantes de pago, sino la fehaciencia de las operaciones, lo que implica una evaluación integral, razonada y coherente de los diversos medios probatorios aportados por el contribuyente.

Desde la teoría de la prueba aplicada al derecho tributario, se reconoce que los medios probatorios no deben ser analizados de manera aislada, sino bajo un principio de valoración conjunta y razonada, en el que su interrelación permita construir convicción sobre la realidad económica de la operación. Sin embargo, la práctica fiscalizadora evidencia que la ausencia de una sistematización analítica conduce a evaluaciones fragmentadas, subjetivas o inconsistentes, debilitando la capacidad de la Administración Tributaria para identificar operaciones no reales y generando controversias respecto a la procedencia del crédito fiscal del IGV.

Por ello, resulta importante definir a qué nos referimos cuando hablamos de prueba. Si bien el presente trabajo no pretende encontrar una definición absoluta o perfecta, sí busca establecer una aproximación conceptual que sirva como marco referencial para comprender qué debe entenderse por prueba en el ámbito tributario.

Bajo este contexto, nos basamos en lo estudiado por Jordi Ferrer Beltrán en su obra *La valoración racional de la prueba*, en la cual señala, a través de Michele Taruffo, que existen dos vertientes sobre la concepción de la prueba: la concepción cerrada y la concepción abierta (pp. 27-28).

Respecto de la concepción de la prueba como una noción cerrada, o también denominada fragmentada, Ferrer (2007) sostiene que la prueba en el derecho presenta tantas particularidades que resultaría necesario elaborar una

definición específica para cada tipo de prueba. Esta fragmentación de la noción probatoria se llevaría al extremo de exigir una concepción autónoma para cada rama del derecho, ya sea penal, civil, administrativo, tributario, entre otras (p. 23).

En consecuencia, Ferrer (2007) señala que el fundamento de dicha fragmentación responde principalmente a dos razones:

> a) el proceso judicial puede ofrecer sustento únicamente a verdades aproximadas: la información disponible en el mismo acerca de los hechos a probar es deficiente, tanto por su fiabilidad relativa como su carácter necesariamente incompleto. Nunca el proceso judicial podrá ser un adecuado instrumento para la adquisición de información completa que pueda justificar una decisión sobre los hechos que vaya más allá del carácter aproximativo. Por ello la decisión que en él se adopte sobre la prueba de los hechos alegados por las partes se caracteriza necesariamente por su producción en un contexto de incertidumbre.
>
> b) es común advertir que el desarrollo de la actividad probatoria está ampliamente reglado, esto es, que no estamos frente a una actividad libre, sino que jueces y tribunales están sometidos a un buen número de reglas jurídica que regulan su práctica. (pp. 23-24)

En otras palabras, esta noción define a la prueba como un conjunto de elementos que pueden aproximar la verdad de una circunstancia en relación

con el contexto y a los procedimientos en los que se encuentre, más no podría llegar una verdad fuera de este ámbito en el que se analiza.

Al respecto de la concepción de la prueba abierta, Taruffo (como se citó en Ferrer, 2007) sostiene que:

> a) la prueba es, ante todo, un fenómeno que pertenece a la esfera de la lógica y de la racionalidad o, al menos, de la razonabilidad (ya sea en la versión de <<de sentido común>> o en la más sofisticada que hace referencia a modelos lógicos y epistemológicos), mientras que solo algunos aspectos de ese fenómeno están previstos y regulados por normas (...) b) Como consecuencia de ello, no se plantea siquiera el problema de admisibilidad de las pruebas atípicas (...) c) Las normas en materia de pruebas no sirven para definir y delimitar el concepto jurídico de prueba porque cualquier cosa que sirva para establecer un hecho es una prueba. Su única utilidad (al menos, en principio) es excluir la admisibilidad de algunos medios de prueba cuando existan razones específicas de exclusión. d) Dado que la prueba, también en el sentido jurídico del término, es cualquier cosa que sea útil para la determinación del hecho, el contexto que a ella se refiere es <<abierto>> en el sentido de que es obvio y lícito emplear nociones, conceptos y modelos de análisis provenientes de otros sectores de la experiencia, ya sean de carácter científico o extraídos del sentido común o de la racionalidad general. La definición de la prueba y de los conceptos correlacionados se sitúa, pues, más bien en una perspectiva

> epistemológica que en una dimensión exclusivamente jurídica. (p. 28)

Esto es, la prueba abierta podría entenderse como todo aquello que sea útil, en tanto sea lógico y razonable y que aporte a la corroboración del hecho en cuestión, por ello, es más un concepto epistemológico que exclusivamente jurídico.

Ahora bien, toda decisión jurídica sobre la prueba se adopta en un contexto de incertidumbre. Por ello, no resulta razonable afirmar que los medios probatorios permitan alcanzar una verdad absoluta o irrefutable sobre los hechos, sino más bien un grado suficiente de convicción respecto de su ocurrencia.

En ese marco, la toma de decisiones sobre la prueba de los hechos ha sido ampliamente estudiada. Al respecto, se toma como referencia lo planteado por Ferrer (como se citó en Ayque, 2025), quien sostiene que la probanza de los hechos dentro de un proceso legal se desarrolla a través de tres momentos: Primer momento: se forma un conjunto de elementos de juicio, denominado en el Perú como medios probatorios, que servirán de base para la decisión, esta fase comprende las reglas relativas a la admisión o exclusión de dichos medios probatorios. Segundo momento: se realiza la valoración de estos medios probatorios, evaluando si inciden en la convicción sobre la realidad de los hechos, en esta fase se examina el respaldo empírico que los medios probatorios ofrecen a una hipótesis o a su contraparte, lo que permite determinar distintos grados de certeza, sin alcanzar una verdad absoluta. Tercer momento: se adopta la decisión de considerar probado o no el

hecho en controversia, para ello se aplica un estándar probatorio, entendido como el nivel de convicción requerido, que puede variar de bajo a alto, para dar por acreditado un hecho, comparando dicho estándar con el grado de convicción obtenido en la fase de valoración (p. 11).

Desde un enfoque de administración tributaria moderna, la justificación teórica también se apoya en los principios de eficiencia, razonabilidad y seguridad jurídica. La inexistencia de herramientas analíticas estructuradas —como matrices de evaluación o segmentación de documentos— impide la estandarización del análisis probatorio, afecta la predictibilidad de los resultados de fiscalización y debilita la transparencia en la toma de decisiones tributarias.

En ese sentido, se ha utilizado la propuesta de Ayque (2025), quien propone un esquema sobre la relevancia de los diversos tipos de documentos o medios probatorios de acuerdo con el aspecto de la operación que busca demostrar:

- Documentos de pacto: Dejan constancia del acuerdo celebrado con el proveedor de los bienes o servicios, a fin de que se realice una operación.
- Documentos de ejecución: Son consecuencia directa de la ejecución de una operación.
- Documentos de constancia: Recogen el reconocimiento de los hechos por las partes involucradas, reconocimiento que se realizó una operación.

- Documentos de deuda y pago: Dejan constancia del surgimiento de la deuda en contraprestación de la operación y su correspondiente pago (pp. 24 -26)

Así, el desarrollo de una propuesta de sistematización analítica de los medios probatorios, basado en fundamentos teóricos sobre la valoración razonable de los medios probatorios contribuye teóricamente a enriquecer el estudio de la fiscalización del IGV, integrando elementos del derecho tributario, la contabilidad y el análisis económico. Esta investigación amplía el conocimiento existente al proponer un enfoque estructurado que permite comprender mejor cómo la correcta valoración probatoria incide en la determinación del crédito fiscal y en la lucha contra la evasión tributaria.

2.5. Participación en la solución del problema

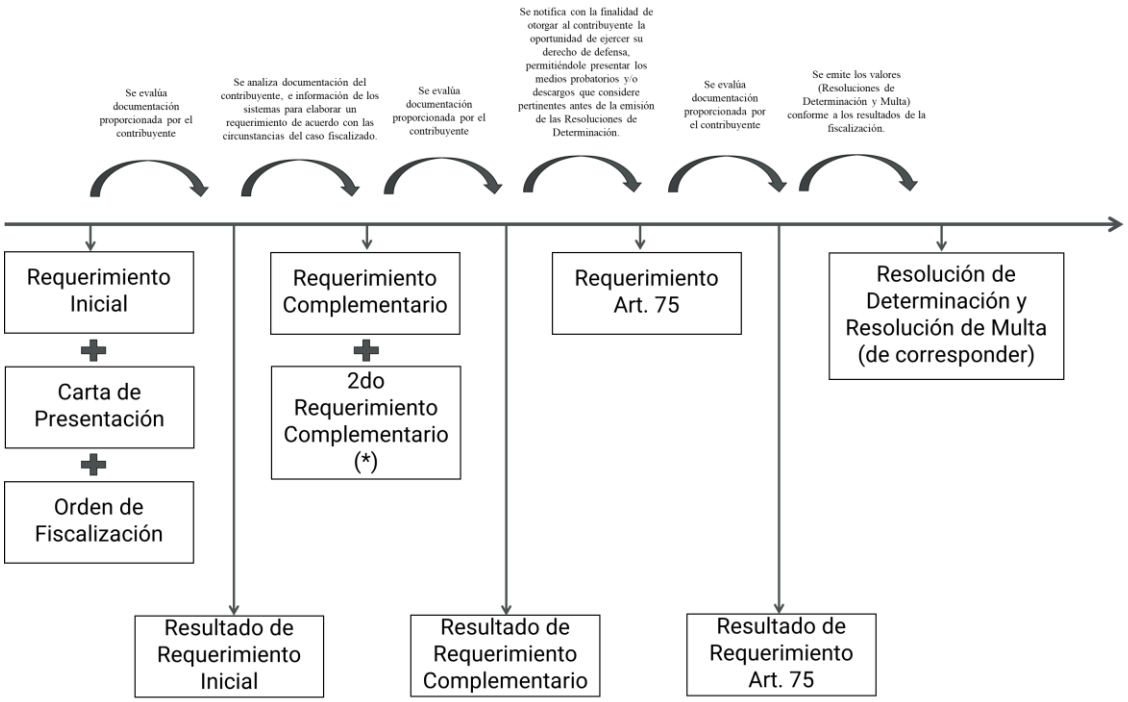
Con la finalidad de proponer una metodología de sistematización analítica para la adecuada valoración de los medios probatorios que respalden las operaciones observadas a los contribuyentes fiscalizados, resulta pertinente exponer, de manera breve, el desarrollo de las actividades del autor dentro de una auditoría. En ese sentido, la investigación se desarrolla dentro del ámbito de la auditoría tributaria, específicamente en los procesos de fiscalización de principales y medianos contribuyentes, orientándose al análisis integral de los medios probatorios vinculados a la determinación del crédito fiscal. Bajo dicho marco, el estudio se concentrará en los siguientes supuestos o casos:

- Tipo de Fiscalización: Parcial
- Tributo: Impuesto General a las Ventas

- Elemento del Tributo: Crédito Fiscal de Adquisiciones y Compras.
- Aspecto en el elemento a fiscalizar: Operaciones de compras y adquisiciones

Ahora bien, la herramienta primordial del auditor son los requerimientos, los cuales pueden consistir en requerimientos de sustentación o requerimientos de información, entre otros requerimientos. A través de dichos instrumentos se establece la interacción formal con el contribuyente, permitiéndole presentar la documentación solicitada por el auditor, así como exponer los argumentos que considere pertinentes para sustentar las operaciones observadas. De este modo, los requerimientos constituyen el principal medio mediante el cual el contribuyente ejerce su derecho de defensa dentro del procedimiento de fiscalización. En ese contexto, el procedimiento de fiscalización puede explicarse de manera esquemática a través de la siguiente figura.

Figura 2
ESQUEMA DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN[2]



Fuente: Elaboración propia.

Ahora bien, al centrarnos en el problema objeto de análisis, se advierte que, cuando el contribuyente responde a un requerimiento en el cual se le formula una serie de preguntas respecto de las operaciones realizadas con determinados proveedores —previamente seleccionados de manera minuciosa para efectos de la fiscalización—, suele presentar una acumulación de documentos. Si bien es posible identificar la naturaleza de dicha documentación, esta generalmente solo sustenta de forma parcial las distintas etapas de la transacción económica.

[2] Cabe señalar que puede existir más de un requerimiento complementario (*), e incluso su número puede ampliarse durante el proceso, toda vez que la normativa tributaria no establece un límite al respecto.

Es en este contexto donde la metodología propuesta cobra relevancia, ya que se orienta a ordenar de manera sistemática los medios probatorios vinculados a cada etapa relevante de la trazabilidad de la operación. Así, por ejemplo, en lo que respecta a la correspondencia comercial entre el contribuyente y su proveedor, resulta razonable que exista documentación que, como mínimo, acredite un contacto previo a la ejecución de la operación. Para ello, el contribuyente podría presentar documentos tales como órdenes de compra, cotizaciones, proformas, correos electrónicos de consulta, entre otros. Y al mismo tiempo, encajar esta documentación en un segmento de acuerdo con su relevancia como medio probatorio.

La siguiente tabla expone de manera más detallada el análisis aplicado para evaluar la trazabilidad de las operaciones, permitiendo una valoración más ordenada y coherente de los documentos presentados. Esta sistematización contribuye a optimizar el proceso de fiscalización, al mejorar el uso de los recursos de tiempo, evitar revisiones innecesarias reiterativas y reducir el riesgo de confusión o dispersión documental. De este modo, se obtiene un panorama más claro respecto de si la operación observada cuenta con los elementos probatorios mínimos que permitan acreditar su realidad económica; en caso contrario, corresponderá efectuar el reparo respectivo. Cabe señalar que la presente clasificación se basa en la propuesta de Ayque (2025), la cual ha sido adaptada y complementada en función del contexto operativo de la fiscalización tributaria y del criterio técnico del auditor.

Tabla 1
ESQUEMA DE LOS TIPOS DE DOCUMENTOS

	Documentos de Pacto	**Documentos de Ejecución**	**Documentos de constancia**	**Documentos de deuda y pago**
Aspecto de la operación que demuestra	Dejan constancia del acuerdo celebrado con el proveedor de los bienes o servicios, a fin de que realice una operación	Son resultado directo de la ejecución de la operación, sea adquisición de bienes o prestación de servicios.	Recogen el reconocimiento de los hechos por las partes involucradas, reconociendo que se realizó la operación	Dejan constancia del surgimiento de la deuda en contraprestación de la operación y su pago
Etapas de la cadena productiva	- Vinculo y/o correspondencia comercial con el proveedor - Planificación	- Transporte de los bienes - Ingreso de bienes - Transformación de los bienes para su venta - Distribución de bienes para su venta	- Salida de los bienes del proveedor. - Recepción de bienes del contribuyente. - Almacenamiento de bienes	- Adquisición del bien o prestación de servicio
Ejemplos	- Contratos y adendas - Contacto con el proveedor por redes sociales, teléfono, visita	- Guías de Remisión del Remitente y Guías de Remisión del Transportista	- Actas de entrega de bienes o de recepción de servicios. - Valorización del servicio	- Comprobante de pago. - Medios de pago bancarizados tal como lo señala el

	presencial, entre otros. - Propuestas de servicios - Orden de compra - Cotizaciones, proformas, valoraciones previas a la ejecución	- Cuadernos de control de ingresos de bienes en almacenes o control de ejecución de servicios - Correspondencia, correos electrónicos y coordinaciones de ejecución con el proveedor. - Cuaderno de avance de obra, o de tareo. - Informes, reportes y otros documentos entregables en los que resulte la ejecución del servicio, de ser el caso.	elaboradas con posterioridad a su ejecución - Documentos de conformidad.	inciso 15.4 del Numeral 15 del artículo 6° del Regalamento de la Ley del IGV
Relevancia Probatoria	Baja al no vincularse directamente con la ejecución de la	Alta, al producirse como consecuencia directa de la ejecución de la	Intermedia, al generarse con posterioridad a la finalización de la	Baja, al no vincularse directamente con la ejecución

	operación. Sin embargo, exponen características de los bienes o alcance de los servicios	operación. En estos se debe enfocar los esfuerzos probatorios para la acreditación de la fehaciencia.	ejecución de la operación	de la operación. Sin embargo, indispensable para cumplir con los requisitos de medios de pago.

Ahora bien, dado que la finalidad de la fiscalización no se limita a la generación inmediata de recaudación, sino que también comprende la generación de riesgo sobre el contribuyente, el fortalecimiento de control tributario y la mejora de la calidad de las actuaciones administrativas, la evidencia cuantitativa de la propuesta se orienta a medir mejoras en eficiencia, oportunidad y calidad del análisis de los medios probatorios.

En tal sentido, se propone como principal indicador la reducción del tiempo promedio empleado por el auditor en la evaluación de los medios probatorios presentados por el contribuyente y sus proveedores, tal como se muestra en la Tabla 2. Asimismo, se consideran indicadores complementarios vinculados al número de proveedores analizados por periodo, tal como se señala en la Tabla 3 y la reducción de reprocesos u observaciones internas, tal como se señala en la Tabla 4.

Se logró reducir en un 30% el tiempo promedio empleado en el análisis de los medios probatorios. Asimismo, el plazo requerido para elaborar el resultado de un requerimiento disminuyó de 8 a 5 días hábiles. En conjunto, estas mejoras impactaron en la reducción del tiempo total empleado en la fiscalización, pasando de 20 a 14 días hábiles. Este resultado se encuentra

alineado con uno de los indicadores internos del procedimiento de fiscalización, referido al cumplimiento de los plazos asignados.

Tabla 2
REDUCCIÓN DEL TIEMPO DE ANÁLISIS DE MEDIOS PROBATORIOS

Indicador	Antes de la metodología	Después de la metodología
Tiempo promedio de análisis de medios probatorios	10 días hábiles	7 días hábiles
Tiempo promedio de elaboración del resultado de requerimiento	8 días hábiles	5 días hábiles
Tiempo total de evaluación del caso	20 días hábiles	14 días hábiles

Asimismo, se incrementó la cantidad de proveedores evaluados por semana (de 5 días hábiles), lo cual resulta significativo considerando que las operaciones observadas al contribuyente suelen corresponder a un número determinado de proveedores. La evaluación de cada uno de ellos demanda tiempo, pues implica realizar cruces de información, verificar si atendieron los requerimientos formulados y analizar la documentación acumulada, a fin de determinar si esta resulta suficiente para sustentar el crédito fiscal utilizado por el contribuyente. Cabe precisar que dicha labor se desarrolla de manera paralela a otras actividades propias del procedimiento de fiscalización, por lo que la metodología propuesta contribuye a optimizar el análisis y la gestión de la información.

Tabla 3
INCREMENTO DE PROVEEDORES ANALIZADOS POR PERIODO

Indicador	Antes de la metodología	Después de la metodología
Proveedores evaluados por semana	4	8

Asimismo, dentro de los procesos internos para la elaboración de requerimientos y resultados de requerimiento, estos documentos son sometidos a una revisión previa por parte del supervisor del equipo correspondiente, antes de su emisión y notificación al contribuyente. En ese contexto, la aplicación de la metodología propuesta ha contribuido a reducir la necesidad de correcciones de fondo en los requerimientos, especialmente en la sección referida a las observaciones formuladas. Del mismo modo, se ha evidenciado una disminución de las observaciones internas efectuadas a los resultados de requerimiento, debido a que estos presentan una argumentación más ordenada, consistente y sustentada. Ello permite fortalecer la motivación de los actos emitidos durante el procedimiento de fiscalización y otorga mayor solidez técnica a la imputación de operaciones no reales respecto del contribuyente fiscalizado.

Tabla 4
REDUCCIÓN DE OBSERVACIONES INTERNAS O REPROCESOS

Indicador	Antes de la metodología	Después de la metodología
Requerimientos que requieren corrección	5 de 10	3 de 10

Resultados de requerimientos con observaciones internas	4 de 10	2 de 10

La mejora cuantitativa esperada no se expresa necesariamente en mayor recaudación inmediata, sino en la optimización del procedimiento de fiscalización, mediante la reducción de tiempos de análisis, el incremento de la productividad del auditor y la mejora en la calidad del sustento de los reparos vinculados a operaciones no reales.

Considerando la naturaleza sensible de la información tributaria y las restricciones derivadas de la reserva tributaria, el presente trabajo no revela razones sociales, periodos fiscalizados ni montos específicos de reparo. En consecuencia, los datos consignados en las tablas anteriores tienen carácter estimativo y han sido elaborados a partir de la experiencia profesional del autor en la fiscalización de casos vinculados a operaciones no reales.

En ese sentido, la metodología propuesta constituye un marco de referencia para que el auditor a cargo del procedimiento de fiscalización evalúe los medios probatorios presentados por el contribuyente de manera ordenada, objetiva y sistemática. Ello permite identificar, con un mayor grado de convicción, si corresponde imputar operaciones no reales respecto de las adquisiciones que sustentan el crédito fiscal del contribuyente fiscalizado y, de ser el caso, efectuar el reparo correspondiente con el debido sustento dentro del procedimiento de fiscalización.

Asimismo, esta metodología permite clasificar los medios probatorios por segmentos, organizar y analizar la información de forma estructurada, e identificar patrones, inconsistencias y riesgos asociados a los proveedores que presuntamente habrían realizado operaciones con el contribuyente fiscalizado. De esta manera, se fortalece la argumentación de los resultados de los requerimientos emitidos durante la fiscalización, así como del reparo que pudiera determinarse como consecuencia del análisis efectuado.

Finalmente, la aplicación de esta metodología también genera valor institucional, en la medida que permite acumular experiencia para casos posteriores, especialmente cuando se advierten comportamientos similares entre proveedores vinculados a operaciones no reales. En consecuencia, el presente trabajo contribuye al fortalecimiento de las capacidades de la Administración Tributaria, mejora la calidad de sus actuaciones y refuerza su imagen institucional, al brindar mayor predictibilidad y confianza al contribuyente, lo que se traduce en una mayor seguridad jurídica.

Cabe decir que, la metodología propuesta en el presente Trabajo de Suficiencia Profesional ha sido consensuada con el supervisor directo del autor y, posteriormente, sugerida para su aplicación dentro del equipo de trabajo. Su implementación ha resultado útil para mejorar el desarrollo de las labores de fiscalización, especialmente en la elaboración de requerimientos y resultados de requerimiento, así como en la organización de la documentación sustentatoria y en la delimitación de las observaciones que sirven de base para la formulación de posibles reparos a los contribuyentes fiscalizados.

Asimismo, debido a los resultados favorables observados en el rendimiento de las auditoras del equipo, se viene evaluando la posibilidad de replicar esta metodología en los distintos equipos que conforman la División de Auditoría II. Ello evidencia que la herramienta no solo contribuye a optimizar el trabajo individual del auditor, sino que también puede generar valor institucional al estandarizar criterios de análisis, reducir reprocesos y fortalecer la calidad técnica de las actuaciones administrativas emitidas durante el procedimiento de fiscalización.

CAPÍTULO III: BASES TEÓRICAS

3.1. Marco Legal

3.1.1. Fundamentos Constitucionales de la Tributación

Es preciso señalar que cualquier análisis sobre tributación debe partir de la norma suprema que fundamenta tanto la potestad de la Administración Tributaria[3] como la obligación del administrado[4]: la Constitución Política del Perú. Entendida como el conjunto de principios y reglas que estructuran el Estado de Derecho, la Constitución no solo organiza y distribuye el poder público, sino que actúa como un mecanismo de protección para los derechos e intereses de los ciudadanos frente al actuar del Estado. En el ámbito del Derecho Constitucional Tributario[5], destaca el Artículo 74, el cual delimita el ejercicio del poder tributario y consagra los principios fundamentales que rigen el sistema.

Ahora bien, nos planteamos la siguiente pregunta: ¿por qué el ciudadano tiene el deber de contribuir?, una respuesta intuitiva es la necesidad de financiamiento para el sostenimiento del aparato estatal. No obstante, esta idea trasciende lo meramente operativo: vivir en sociedad

[3] Se entiende por administración tributaria al sistema institucional encargado de la aplicación de la normativa fiscal, que incluye la recaudación, fiscalización y sanción de los tributos, garantizando el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes.

[4]Persona natural o jurídica que, en su relación con la administración tributaria, se encuentra sujeta a derechos y obligaciones establecidas por la normativa fiscal, ya sea en calidad de contribuyente, responsable o tercero vinculado.

[5] Rama del derecho público que estudia los principios, normas y límites establecidos en la Constitución que regulan la potestad tributaria del Estado, garantizando los derechos fundamentales de los contribuyentes frente a la creación y aplicación de los tributos.

implica transferir recursos a una organización que administre justicia, promueva el bienestar común y cierre brechas sociales. Aunque la Constitución Política del Perú no expresa literalmente el "deber de contribuir", el Tribunal Constitucional ha interpretado, a partir del Artículo 43 de la Constitución Política del Perú, que este emana del principio de solidaridad. En un Estado Social y Democrático de Derecho, este principio vincula al ciudadano con un conjunto de deberes esenciales para la convivencia, entre los cuales destaca "el deber de contribuir". Al respecto, el expediente N.º 0004-2004-AI/TC, haciendo referencia al Impuesto de las Transacciones Financieras (ITF), señala que "como todo tributo, le es implícito el propósito de contribuir con los gastos públicos, como una manifestación del principio de solidaridad que se encuentra consagrado implícitamente en la cláusula y reconoce al Estado Peruano como un Estado Social de Derecho (artículo 43) de la Constitución)" (Tribunal Constitucional, 2004, párr. 9).

Para que el deber de contribuir no resulte arbitrario, el principio de solidaridad debe ser contrapesado por límites que protejan al contribuyente. Aquí cobra importancia la capacidad contributiva, entendida como la medida en que un sujeto puede soportar las cargas públicas sin afectar su desarrollo individual. Así, el Expediente N.º 2727-2002-AA/TC establece que la capacidad contributiva se refiere a que "el reparto de los tributos ha de realizarse de forma tal que se trate igual a lo iguales y desigual a los desiguales, por lo que las cargas tributarias han de recaer, en principio, donde exista riqueza que pueda ser gravada, lo que

evidentemente implica que se tenga en consideración la capacidad personal o patrimonial de los contribuyentes" (Tribunal Constitucional, 2002, párr. 4)

3.1.2. Facultad de Fiscalización y Procedimiento de Fiscalización

En primer lugar, es necesario precisar que el procedimiento de fiscalización no es lo mismo que la facultad de fiscalización, aunque se encuentra comprendido dentro de esta última. En efecto, el procedimiento de fiscalización constituye una de las herramientas con las que cuenta la Administración Tributaria para ejercer su potestad fiscalizadora sobre los contribuyentes. No obstante, dicha potestad no se agota en el procedimiento de fiscalización, sino que incluye además otros mecanismos, tales como las acciones de control del cumplimiento de obligaciones tributarias, las acciones inductivas, entre otros instrumentos previstos por la norma tributaria.

Ahora bien, la facultad de fiscalización se encuentra regulada en el artículo 61° —Fiscalización o verificación de la obligación tributaria efectuada por el deudor tributario— y en el artículo 62° —Facultad de Fiscalización— del Código Tributario. En tal sentido, dicha facultad comprende las acciones de inspección, investigación y control que ejerce la Administración Tributaria con la finalidad de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Esta potestad puede ser ejercida de manera discrecional, conforme a lo dispuesto en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

Respecto al proceso de Fiscalización, este se encuentra definido en el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización, aprobado por el Decreto Supremo N.º 085-2007-EF, mediante el cual la SUNAT "comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria o de parte, uno o algunos de los elementos de ésta, (...), y que culmina con la notificación de la Resolución de Determinación y de ser el caso, de las Resoluciones de Multa que correspondan por las infracciones que se detecten en el referido procedimiento (...)" (Ministerio de Economía y Finanzas, 2007, inciso e) del Artículo 1)

Los Principios del Procedimiento de Fiscalización son los siguientes:

- Legalidad
- Verdad Material
- Impulso de Oficio
- Debido Proceso
- Presunción Veracidad

Por el lado del contribuyente, este tiene de responder antes sus obligaciones tal como lo señala el Texto Único Ordenado (en adelante TUO) del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N.º 085-2007-EF y normas modificatorias, el cual menciona que: "Los administrados están obligados a facilitar las labores de fiscalización y determinación que realice la Administración Tributaria, (...)" (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013, Artículo 87)

3.1.3. Discrecionalidad en la Facultad de Fiscalización:

La facultad de fiscalización se ejerce de manera discrecional, conforme a lo establecido en el marco normativo vigente. Sobre el alcance y los límites de esta discrecionalidad, la jurisprudencia especializada ha señalado lo siguiente.

La Sentencia N.º 0327-2001-AA/TC señala que “La realización de un proceso de fiscalización no constituye, por sí misma, una vulneración de derechos constitucionales. Para que ello ocurra, tendrían que acreditarse irregularidades en su desarrollo (...)” (Tribunal Constitucional, 2001, párr. 3).

Asimismo, el Tribunal Fiscal mediante la resolución N.º 4206-1-2009 alega que “El ejercicio de la facultad de fiscalización por parte de la Administración Tributaria se ejerce de forma discrecional y no requiere ser fundamentada; por ello, siendo que el procedimiento de fiscalización se ejerce a través de requerimientos, éstos no requieren de mayor motivación que la comunicación al administrado de su ejercicio y del señalamiento de las normas que la fundamentan” (Tribunal Fiscal, 2009, p. 4).

Asimismo, la resolución N.º 01485-3-2002 señala que de acuerdo con lo dispuesto en el Artículo 62º del Código Tributario, la Administración Tributaria no requiere justificar las razones que motivan el ejercicio de su facultad discrecional de fiscalización ni el tiempo que empleará en ella. (p. 3)

Dicho de otro modo, esta facultad discrecional permite a la Administración definir el alcance de sus actuaciones. Así, tiene la potestad de decidir a qué sujetos fiscalizar, qué conceptos y ejercicios serán objeto de revisión, y bajo qué parámetros de tiempo e información se llevará a cabo el procedimiento.

3.1.4. El Impuesto General a las Ventas (IGV) y el derecho al crédito fiscal

El Impuesto General a las Ventas (IGV) tiene su origen en el Decreto Ley N.º 19620, mediante el cual se sustituyó el impuesto de timbres por un nuevo sistema tributario orientado a contrarrestar distorsiones económicas. Posteriormente, con el Decreto Legislativo N.º 190, publicado el 15 de junio de 1981, se incorporó el uso del término "Impuesto General a las Ventas".

El IGV es un impuesto indirecto que grava todas las fases del ciclo de producción y distribución. Fue creado para que recaiga sobre el consumidor final, y no afecte al empresario, es decir tenga efecto neutral para quienes intervienen en el proceso de producción. Esta definición se encuentra dentro del concepto de Impuesto al Valor Agregado. Al respecto, Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera, lo define como un impuesto indirecto al consumo que, en principio, se aplica a las actividades comerciales vinculadas con la producción y distribución de bienes y la prestación de servicios. Se cobra como un porcentaje del precio de venta en cada etapa de la cadena (producción–distribución–comercialización), pero funciona mediante un mecanismo de crédito fiscal:

los contribuyentes (empresas) deducen el IVA pagado en sus compras (IVA soportado) del IVA cobrado en sus ventas (IVA repercutido), evitando la doble imposición y asegurando que el impuesto recaiga solo sobre el valor añadido en cada fase. Como resultado, la carga económica del impuesto recae finalmente en el consumidor final, mientras que las empresas actúan como agentes de recaudación a lo largo del proceso productivo y comercial.

En términos generales, el Impuesto General a las Ventas (IGV) es un impuesto indirecto al consumo, de carácter plurifásico y no acumulativo sobre el valor agregado sobre la base financiera del impuesto contra impuesto, porque se aplica en distintas etapas de la cadena económica (producción–distribución–comercialización) sin "cascadear" el tributo. Ello se logra mediante el método de "impuesto contra impuesto" (crédito fiscal): el contribuyente determina el IGV por pagar compensando el impuesto cobrado en sus ventas con el impuesto pagado en sus compras.

Respecto de la estructura de la tasa del IGV, el IGV se aplica con una tasa total de 18% sobre las operaciones gravadas. Esta tasa resulta de la suma del IGV (16%) y el Impuesto de Promoción Municipal – IPM (2%), los cuales se aplican conjuntamente. Actualmente la Ley N.º 32387 se establece el incremento gradual del Impuesto de Promoción Municipal (IPM) hasta llegar al 4%, disminuyendo la tasa del IGV hasta llegar al 14%.

¿Qué grava el IGV?

De acuerdo con el artículo 1 del TUO de la Ley del IGV e ISC, el IGV grava principalmente las siguientes operaciones:

- La venta en el país de bienes muebles.
- La prestación o utilización de servicios en el país.
- Los contratos de construcción.
- La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de estos (y supuestos vinculados previstos en la norma).
- La importación de bienes.

3.1.5. Requisitos sustanciales y formales (Art. 18 y 19 de la Ley del IGV)

La naturaleza del IGV permite que los contribuyentes —en su calidad de sujetos del impuesto— utilicen el IGV pagado en sus adquisiciones como crédito fiscal para compensarlo con el IGV generado en sus ventas gravadas, siempre que se cumplan las condiciones sustanciales y formales previstas en la Ley del Impuesto General a las Ventas y su reglamento.

Requisitos Sustanciales

Los requisitos sustanciales del crédito fiscal se encuentran establecidos en el artículo 18° del TUO de la Ley del IGV e ISC.

"Artículo 18.- Requisitos Sustanciales

El crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados.

Sólo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilizaciones de servicios, contratos de construcción o importaciones que reúnan los requisitos siguientes:

a) Que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

   Tratándose de gastos de representación, el crédito fiscal mensual se calculará de acuerdo al procedimiento que para tal efecto establezca el Reglamento.

b) Que se destinen a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto."

Dicho artículo precisa que el crédito fiscal está constituido por el IGV consignado separadamente en el comprobante de pago (o el IGV pagado en la importación y en la utilización de servicios prestados por no domiciliados) y que solo generan derecho a crédito fiscal aquellas adquisiciones u operaciones que cumplan determinadas condiciones

Requisitos Formales

Respecto de los requisitos formales, estos deben cumplirse conforme a lo dispuesto en el artículo 19° del TUO de la Ley del IGV e ISC.

"Artículo 19.- REQUISITOS FORMALES

Para ejercer el derecho al crédito fiscal, a que se refiere el artículo anterior, se cumplirán los siguientes requisitos formales:

a) Que el impuesto esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción o, de ser el caso, en la nota de débito, o en los documentos emitidos por la SUNAT que acrediten el pago del impuesto en la importación de bienes.

b) Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión.

c) Que los comprobantes de pago, notas de débito, los documentos emitidos por la SUNAT, a los que se refiere el inciso a), o el formulario donde conste el pago del impuesto en la utilización de servicios prestados por no domiciliados hayan sido anotados

en el(los) archivo(s) digital(es) u hoja del Registro de Compras de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 37 de esta Ley (...)"

3.1.6. Definición y tipología de Operaciones No Reales (ONR) según el Art. 44 de la Ley del IGV

Una de las formas de evasión más frecuentes en el ámbito de la tributación peruana es la denominada "Operaciones No Reales" (ONR), la cual se refiere a operaciones inexistentes reguladas en el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas y desarrolladas en los numerales 2.4 y 15 del artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV. Frente a esta problemática, la SUNAT, en ejercicio de su facultad de fiscalización, realiza labores de verificación mediante la selección de grupos de contribuyentes bajo determinados criterios discrecionales. A través de dichas acciones, la Administración Tributaria busca identificar a aquellos contribuyentes que recurren a esta modalidad de evasión y corregir tales conductas, con la finalidad de promover y mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Ahora bien, una operación no real se configura cuando el contribuyente utiliza crédito fiscal sustentado en un acto jurídico[6] que no se ha producido en la realidad o respecto de la cual no existe certeza de su efectiva realización.

[6] El artículo 140 del Código Civil señala que "el acto jurídico es la manifestación de voluntad destinada a crear, regular, modificar o extinguir relaciones jurídicas (…)"

En este contexto, la carga de la prueba resulta fundamental para acreditar la existencia del acto jurídico, especialmente cuando la operación puede presumirse inicialmente como inexistente o simulada. No obstante, mediante la aplicación de procedimientos y técnicas de auditoría, es posible determinar con mayor certeza su efectiva inexistencia.

En este sentido, la norma establece que dicha situación puede presentarse bajo dos supuestos:

- El inciso a) del artículo 44 de la Ley del IGV, referido a una simulación absoluta.
- El inciso b) del artículo 44 de la Ley del IGV, referido a una simulación relativa.

Para los fines del presente trabajo de suficiencia profesional, nos centraremos solo en el supuesto del inciso a) del artículo referido.

El artículo 190 del Código Civil nos advierte que “por la simulación absoluta se aparenta celebrar un acto jurídico cuando no existe realmente voluntad para celebrarlo”, al mismo tiempo señala a través del artículo 219 que “el acto jurídico es nulo cuando, entre otros supuestos, adolezca de simulación absoluta”.

Por tanto, es necesario que el contribuyente sustente la realidad de las operaciones de las cuales está haciendo uso del crédito fiscal del IGV.

Al respecto, existen diversos pronunciamientos derivados de procedimientos de determinación de operaciones no reales efectuados por la SUNAT, frente a los cuales los contribuyentes han manifestado su

disconformidad. En ese contexto, el Tribunal Fiscal ha señalado en reiteradas ocasiones que, cuando el reparo o la observación se refiere a la fehaciencia de las operaciones, la carga de la prueba recae en el contribuyente, indicando lo siguiente,

La resolución N.º 03708-1-2004 señaló que “la Administración debe evaluar la efectiva realización de las operaciones, tomando como base fundamentalmente la documentación proporcionada por los contribuyentes, por lo que es necesario que estos mantengan elementos de prueba que acrediten, en caso sea necesario, que los comprobantes de pago que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales, (...)” (Tribunal Fiscal, 2004, p.3).

También, la Resolución N.º 01537-4-2017 señala que “(...) debiendo precisarse que no resulta exigible a la Administración realizar cruces de información cuando cuenta con la información necesaria, máxime cuando de acuerdo con el criterio establecido por este Tribunal en las Resoluciones N° 8749-4-2014 y N° 3502- 4-2014, entre otros, en el caso del reparo por fehaciencia de las operaciones realizadas por los contribuyentes, la carga de la prueba corresponde al contribuyente y no a la Administración" (Tribunal Fiscal, 2017, p.18).

Por tanto, el criterio adoptado por la SUNAT respecto a la acreditación de la realidad de una operación económica es que la carga de la prueba recae en el contribuyente, quien se encuentra en la obligación de demostrar un “nivel probatorio suficiente” o “nivel mínimo indispensable”

de elementos de prueba. Ello, con la finalidad de que la Administración pueda evaluar adecuadamente la naturaleza de las operaciones observadas.

En ese sentido, dicho "nivel probatorio suficiente" o "nivel mínimo indispensable" debe permitir acreditar la efectiva recepción y consumo de los bienes que el contribuyente afirma haber adquirido, así como la efectiva utilización de los bienes y servicios que declara haber recibido.

3.2. Marco teórico

En el presente apartado se aborda el problema a partir de la conducta del contribuyente fiscalizado, quien declara el uso del crédito fiscal sustentado en operaciones que no corresponde a transacciones reales. Dicha acción no solo constituye una infracción tributaria, sino que, dependiendo de sus características, puede configurar un delito tributario.

Para analizar esta conducta, se recurre a una de las corrientes más influyentes de la economía contemporánea: la Economía del Comportamiento, y en particular al enfoque económico del crimen propuesto por Becker (1968). Desde una perspectiva, la evasión tributaria puede ser entendida no como un problema moral, sino como el resultado de una decisión racional, así el contribuyente opta por evadir impuestos cuando el beneficio esperado de dicha conducta es mayor que el costo esperado asociada a la probabilidad de detección y sanción. Este razonamiento puede expresarse formalmente mediante la siguiente ecuación:

Evade si: $Be > p \times S$

- $Be =$ Beneficio de evadir (impuestos no pagados + liquidez + ventaja competitiva)
- $p =$ Probabilidad de detección (SUNAT + fiscalización + cruce de información)
- $S =$ Sanción esperada (multas, intereses, delito tributario, cierre, reputación)

Bajo este enfoque, todo indica que los contribuyentes, entre otros motivos, optan por evadir impuestos mediante la utilización de crédito fiscal inexistente. En consecuencia, corresponde a la SUNAT, en ejercicio de sus facultades, generar un nivel de riesgo suficientemente alto que permita prevenir o, al menos, reducir la recurrencia de este tipo de incumplimientos tributarios. En ese sentido, la implementación de una metodología de fiscalización más rigurosa, con menor probabilidad de error, contribuye a la realización de auditorías más eficientes y efectivas sobre los contribuyentes.

Mientras que Becker (1968) enfatiza el rol de las sanciones y del riesgo bajo un enfoque de decisión racional, esencialmente matemático, en el que el agente económico —en este caso, el contribuyente— evalúa costos y beneficios para optar entre cumplir o evadir sus obligaciones tributarias, este enfoque resulta incompleto para explicar plenamente el comportamiento real de los contribuyentes. En efecto, el modelo de Becker asume que el individuo realiza un cálculo consciente del tipo $Be >$

$p \times S$, lo que lo llevaría a preferir evadir impuestos cuando el beneficio esperado supera el costo esperado de una eventual sanción.

Por ello, es que, complementando este enfoque, Thaler y Sunstein (2008), a través de la teoría del Nudge o de los "empujoncitos", parten de la premisa de que las personas no siempre calculan correctamente los costos y beneficios de sus decisiones. Por el contrario, el proceso cognitivo que conduce a la toma de decisiones suele ser imperfecto, puesto que los individuos presentan desviaciones sistemáticas respecto del comportamiento racional, tales como sesgos cognitivos, rutinas, errores de juicio y percepciones distorsionadas del riesgo, entre otros factores.

En materia tributaria, ello implica que los contribuyentes no realizan necesariamente un cálculo explícito del tipo $Be > p \times S$. Por el contrario, tienden a subestimar la probabilidad de ser fiscalizados, a normalizar prácticas como el uso de crédito fiscal sustentado en operaciones no reales —bajo la percepción de que "todos lo hacen"— o a confiar en que nunca serán objeto de una fiscalización efectiva.

Frente a esta realidad, Thaler y Sunstein (2008) proponen intervenciones sutiles en el diseño de las decisiones (choice architecture), orientadas a modificar el comportamiento de los agentes sin recurrir a medidas invasivas, tales como prohibiciones o sanciones directas. De allí la denominación de "empujoncitos", los cuales buscan inclinar de manera no coercitiva las decisiones de los individuos hacia comportamientos socialmente deseables. En el ámbito tributario, ello se traduce en fomentar un comportamiento del contribuyente orientado al cumplimiento

voluntario de sus obligaciones tributarias, reforzando al mismo tiempo la percepción de responsabilidad y deber de contribuir, ya sea en función de la capacidad contributiva, de la solidaridad social, o de ambas.

Aplicado al problema analizado, el combatir las Operaciones No Reales no debe centrarse exclusivamente en el endurecimiento de sanciones, sino en el rediseño del sistema de fiscalización, de modo que el acto de evadir resulte incómodo, visible y psicológicamente riesgoso para el contribuyente. Ello puede lograrse mediante fiscalizaciones más eficientes y efectivas, con menor probabilidad de error, que incrementen la percepción del riesgo y desincentiven el uso de créditos fiscales inexistentes.

CAPÍTULO IV: Resultados y discusión de los resultados obtenidos

4.1. Conclusiones, en consistencia con las soluciones presentadas

A partir de lo expuesto en el presente trabajo de suficiencia profesional, es posible formular las siguientes conclusiones prácticas, en concordancia con las soluciones desarrolladas:

- Se ha establecido con claridad la importancia del deber de contribuir, así como los principios que lo sustentan, como el principio de solidaridad y el de capacidad contributiva, destacándose además el rol fundamental de la SUNAT como ente fiscalizador.
- Se ha desarrollado una aproximación al concepto de fehaciencia, el cual no se encuentra expresamente definido en la normativa tributaria; sin embargo, es abordado tanto en la jurisprudencia como en la doctrina especializada.
- La acreditación de la fehaciencia de las operaciones económicas que sustentan el uso del crédito fiscal implica la presentación de medios probatorios suficientes que demuestren que dichas operaciones se realizaron efectivamente en la realidad.

- La incorporación, dentro del análisis de la valoración razonable de los medios probatorios, de una clasificación basada en la propuesta de Ayque (2025), adaptada al contexto de la fiscalización, contribuye a otorgar mayor solidez técnica en la formulación de eventuales reparos.

- Los documentos de ejecución constituyen los principales medios para acreditar la fehaciencia de una operación, en la medida en que representan el resultado directo de su realización.

- La metodología propuesta permite mejorar el procedimiento de fiscalización al reducir tiempos de análisis, incrementar la cantidad de proveedores evaluados, disminuir reprocesos internos y fortalecer la calidad técnica de los resultados de requerimiento. Su aporte principal no radica únicamente en la determinación de mayores reparos tributarios, sino en la optimización del trabajo del auditor, la mejora del sustento de las imputaciones por operaciones no reales.

- El fortalecimiento del análisis probatorio en los procesos de fiscalización contribuye a generar una mayor seguridad jurídica para el contribuyente, al sustentarse las actuaciones de la Administración en criterios objetivos y debidamente fundamentados.

4.2. Recomendaciones, en consistencia con las soluciones presentadas

En atención a lo desarrollado en el presente trabajo de suficiencia profesional, se formulan las siguientes recomendaciones para la división de Auditoría II de la Gerencia de Fiscalización I de la Intendencia Lima - SUNAT:

- Fortalecer la capacitación en análisis probatorio.
- Estandariza criterios de evaluación de fehaciencia.
- Incorporar herramientas analíticas en el proceso de fiscalización.
- Priorizar los documentos de ejecución en el análisis.
- Fortalecer la motivación de los actos administrativos.
- Promover la seguridad jurídica del contribuyente.

Por otro lado, en base a lo desarrollado en el presente trabajo de suficiencia profesional, se elabora las siguientes recomendaciones sobre temas o tópicos a reforzar o enseñar en la Faculta de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, de modo tal que, el egresado tenga también un conocimiento sólido en materia tributaria.

- Contabilidad aplicada: Uso de Software Contable. Normas Internacionales de Información Financieras y Normas Internacionales de Contabilidad y su implicancia tributaria.

- Enfoque teórico del Impuesto: Fundamentos y aplicación del Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta, entre otros.
- Derecho Tributario: Procesos tributarios y aduaneros. Marco normativo.
- Economía del Comportamiento y su aplicación práctica en políticas públicas.

Instrumentos teóricos y prácticos utilizados:

Para la elaboración del presente trabajo de suficiencia profesional sobre el análisis de la fehaciencia de las operaciones no reales para sustentar el crédito fiscal en una auditoría tributaria, se emplearon herramientas tanto teóricas como prácticas adquiridas durante la formación universitaria en la carrera de Economía de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Dichos conocimientos fueron obtenidos, específicamente, a través de los siguientes cursos:

- Contabilidad financiera
- Estadística
- Análisis Financiero
- Derecho Económico
- Microeconomía
- Metodología de la Investigación Económica

Referencias

Ayque, A.F. (2025). La irrazonabilidad en la acreditación de la fehaciencia ante la Administración Tributaria peruana. *Forseti*, 14(21), 07-29. https://doi.org/10.21678/forseti.v14i21.2651

Becker, G. S. (1968). Crime and punishment: An economic approach. *Journal of Political Economy*, 76(2), 169–217. https://doi.org/10.1086/259394

Beltran, J. F. (2007). *La valoración racional de la prueba.* Marcial Pons Ediciones Jurídicas Y Sociales, S.A. https://www.academia.edu/70749045/La_Valoración_Racional_de_la_Prueba_Jordi_Ferrer_Beltrán

Comisión Europea, Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera. (s. f.). *How does VAT work?* European Commission. https://taxation-customs.ec.europa.eu

Decreto Legislativo N.º 500 de 1988. Promulgan Decreto Legislativo sobre la Ley General de la Superintendencia Nacional de Aduanas. Diario Oficial El Peruano. https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H743020

Decreto Legislativo N.º 501 de 1988. Promulgan Decreto Legislativo sobre la Ley General de Superintendencia de Administración Tributaria. Diario Oficial El Peruano. https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H743020

Decreto Supremo N.º 029-94-EF de 1994 [Ministerio de Economía y Finanzas]. Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. 29 de marzo de 1994. https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H762519

Decreto Supremo N.º 055-99-EF de 1999 [Ministerio de Economía y Finanzas]. 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.º 061-2002-PCM de 2002 [Ministerio de Economía y Finanzas]. *D*isponen fusión por absorción de la Superintendencia Nacional de Administración

Tributaria - SUNAT con la Superintendencia Nacional de Aduanas – ADUANAS. 12 de julio de 2002. https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H828737

Decreto Supremo N.º 179-2004-EF de 2004 [Ministerio de Economía y Finanzas]. Aprueban el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta. 8 de diciembre de 2004. https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H880428

Decreto Supremo N.º 085-2007-EF de 2007 [Ministerio de Economía y Finanzas]. 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

Decreto Supremo N.º 133-2013-EF de 2013 [Ministerio de Economía y Finanzas]. 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.º 054-2018-PCM de 2018 [Ministerio de Economía y Finanzas]. Decreto Supremo que aprueba los Lineamientos de Organización del Estado. 18 de mayo de 2018. https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1207167

Decreto Supremo N.º 040-2023-EF de 2023 [Ministerio de Economía y Finanzas]. Aprueban la Sección Primera del Reglamento de Organización y Funciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT. 25 de marzo de 2023. https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1344775

Ley N.º 24829 de 1988. Crean la Superintendencia Nacional de Aduanas como Institución Pública Descentralizada del Sector Economía y Finanzas. Diario Oficial El Peruano. https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H741888

Ley N.º 29816 de 2011. Ley de Fortalecimiento de la SUNAT. Diario Oficial El Peruano. https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1045658

Resolución de Superintendencia N.º 000081-2023/SUNAT de 2023 [Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria]. Aprueban la Sección Segunda del Reglamento de Organización y Funciones de la Superintendencia Nacional de

Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT. 14 de abril de 2023. https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1346624

Resolución de Superintendencia N.º 000149-2024/SUNAT de 2024 [Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria]. Aprueban modificación de la sección segunda del Reglamento de Organización y Funciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT. 30 de julio de 2024. https://spij.minjus.gob.pe/spij-ext-web/#/detallenorma/H1381779

Tribunal Constitucional del Perú. (2002). Expediente N.º 2727-2002-AA/TC. Lima, Sesión del Pleno Jurisdiccional. https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00004-2004-AI%20Admisibilidad.html

Tribunal Constitucional del Perú. (2003). Expediente N.º 0327-2001-AA/TC. Lima, Sesión del Pleno Jurisdiccional. https://www.tc.gob.pe/jurisprudencia/2002/00327-2001-AA.html

Tribunal Constitucional del Perú. (2004). Expediente N.º 0004-2004-AI/TC. Lima, Sala primera del Tribunal Constitucional. https://tc.gob.pe/jurisprudencia/2004/00004-2004-AI%20Admisibilidad.html

Tribunal Fiscal del Perú. (2002). Resolución del Tribunal Fiscal N.º 00120-5-2002. Base de resoluciones del Tribunal Fiscal: https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm

Tribunal Fiscal del Perú. (2002). Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01485-3-2002. Base de resoluciones del Tribunal Fiscal: https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm

Tribunal Fiscal del Perú. (2004). Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03708-1-2004. Base de resoluciones del Tribunal Fiscal: https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm

Tribunal Fiscal del Perú. (2004). Resolución del Tribunal Fiscal N.º 03708-1-2004. Base de resoluciones del Tribunal Fiscal: https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm

Tribunal Fiscal del Perú. (2009). Resolución del Tribunal Fiscal N.º 04206-1-2009. Base de resoluciones del Tribunal Fiscal: https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm

Tribunal Fiscal del Perú. (2017). Resolución del Tribunal Fiscal N.º 01537-4-2017. Base de resoluciones del Tribunal Fiscal: https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm

Tribunal Fiscal del Perú. (2020). Resolución del Tribunal Fiscal N.º 1087-3-2020. Base de resoluciones del Tribunal Fiscal: https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm

Tribunal Fiscal del Perú. (2022). Resolución del Tribunal Fiscal N.º 8183-3-2022. Base de resoluciones del Tribunal Fiscal: https://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_busq_rtf.htm

Thaler, R. H., & Sunstein, C. R. (2008). *Nudge: Improving decisions about health, wealth, and happiness*. Yale University Press.