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

Propuesta de un instructivo para determinar una operación no real bajo simulación absoluta o relativa para ser aplicado en una Administración Tributaria

TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL

Para optar el Título Profesional de Contador Público

AUTOR

Giovanni André YAURI CALLAÑAUPA

ASESOR

Mg. Sonia Jackeline MIRANDA AVALOS

Lima, Perú

2025



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

Yauri, G. (2025). *Propuesta de un instructivo para determinar una operación no real bajo simulación absoluta o relativa para ser aplicado en una Administración Tributaria*. [Trabajo de suficiencia profesional de pregrado, Universidad Nacional Mayor de San Marcos Facultad de Ciencias Contables Escuela Profesional de Contabilidad]. Repositorio institucional Cybertesis UNMSM.

Metadatos complementarios

Datos de autor	
Nombres y apellidos	Giovanni André Yauri Callañaupa
Tipo de documento de identidad	DNI
Número de documento de identidad	48052361
URL de ORCID	No aplica
Datos de asesor	
Nombres y apellidos	Sonia Jackeline Miranda Avalos
Tipo de documento de identidad	DNI
Número de documento de identidad	42896086
URL de ORCID	https://orcid.org/0000-0002-9831-0116
Datos del jurado	
Presidente del jurado	
Nombres y apellidos	Yanette Armida Baca Morante
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	08531847
Miembro del jurado 1	
Nombres y apellidos	Félix Hipólito Pajuelo Chauca
Tipo de documento	DNI
Número de documento de identidad	08260467
Datos de investigación	
Línea de investigación	D.11.0.21 Auditoría tributaria

Grupo de investigación	MABPIC
Agencia de financiamiento	Sin financiamiento
Ubicación geográfica de la investigación	País: Perú Departamento: Lima Provincia: Lima Distrito: Lima Calle: Av. Gral. Juan Antonio Álvarez de Arenales 335 Latitud: -12.06777 Longitud: -77.038025
Año o rango de años en que se realizó la investigación	2025
URL de disciplinas OCDE	Administración pública https://purl.org/pe-repo/ocde/ford#5.06.02

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS

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

ACTA N° 061-EPCO-FCC-2025

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

En la ciudad de Lima, local Auditorio(3er. piso) de la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, siendo las 09:00 horas del día doce de abril del año dos mil veinticinco, en cumplimiento con lo dispuesto en la Resolución Rectoral N° 00744-R-20 de fecha 18 de febrero del 2020 que aprueba la "Directiva general para realizar, presentar y sustentar el trabajo de investigación para la obtención del grado académico de bachiller, la tesis o el **trabajo de suficiencia profesional** para la obtención del título profesional en la UNMSM"; se reunió el Jurado Evaluador designado según Resolución Decanal N° 000749-2025-D-FCC/UNMSM de fecha 12 de abril de 2025, conformado por los siguientes docentes:

PRESIDENTE	:	Dra. Yanette Armida Baca Morante
MIEMBRO	:	Mg. Félix Hipólito Pajuelo Chauca
MIEMBRO - ASESORA	:	Mg. Sonia Jackeline Miranda Avalos

Quienes procedieron a evaluar y calificar la Sustentación del Trabajo de Suficiencia Profesional (TSP) titulado: ***"PROPUESTA DE UN INSTRUCTIVO PARA DETERMINAR UNA OPERACIÓN NO REAL BAJO SIMULACIÓN ABSOLUTA O RELATIVA PARA SER APLICADO EN UNA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"***, presentado por el bachiller Giovanni André Yauri Callañaupa con código de matrícula N° 17110361, para la obtención del Título Profesional de Contador Público.

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

APROBADO

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

Dra. Yanette Armida Baca Morante
Presidenta

Mg. Félix Hipólito Pajuelo Chauca
Miembro

Mg. Sonia Jackeline Miranda Avalos
Miembro - ASESORA

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

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES
DIRECCIÓN DE ESCUELA PROFESIONAL DE CONTABILIDAD

CERTIFICADO DE SIMILITUD

Yo, Sonia Jackeline Miranda Avalos, en mi condición de docente asesora designada, mediante Dictamen N° 000062-2025-EPCO-FCC/UNMSM, de fecha 11 de abril del 2025, del Trabajo de Suficiencia Profesional (TSP) titulado: ***"PROPUESTA DE UN INSTRUCTIVO PARA DETERMINAR UNA OPERACIÓN NO REAL BAJO SIMULACIÓN ABSOLUTA O RELATIVA PARA SER APLICADO EN UNA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"***, presentado por Giovanni André Yauri Callañaupa, con código de matrícula N° 17110361, bachiller de la Escuela Profesional de Contabilidad, de la Facultad de Ciencias Contables, de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos, para optar el Título Profesional de Contador Público.

CERTIFICO que se ha cumplido con lo establecido en la Directiva de Originalidad y de Similitud de Trabajos Académicos, de Investigación y Producción Intelectual. Según la revisión, evaluación y análisis mediante la plataforma PIDS para la detección de similitud textual, el documento evaluado cuenta con el 15% de similitud, nivel **PERMITIDO**, para continuar con los trámites correspondientes y para su **publicación** en el repositorio institucional.

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

Lima, 12 de abril del 2025



MG. SONIA JACKELINE MIRANDA AVALOS
ASESORA
DNI N° 42896086

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

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

Dedicatoria

A mis padres, Ignacio y Delia, los cuales me han apoyado en todo momento y me han impulsado siempre a salir adelante ante todo contratiempo.

A mis papás adoptivos, Hipolita y Máximo, quienes me recibieron junto a mis papás en su hogar y me criaron como un hijo suyo.

A mis hermanas mayores Liz y Edith, quienes siempre han sido mi modelo a seguir y a lo que aspiro llegar a ser como profesional.

A mis hermanas Karem y Sofía, las que siempre saben que pueden contar conmigo y sé que también yo, con ellas.

A Leyla, mi compañera de vida, porque haces cada día mejor y más bonito con tu presencia.

AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios, por haber puesto en tantas buenas personas en mi camino, las cuales me han ayudado a salir adelante y me han hecho una mejor persona.

Agradezco a mi familia por siempre haberme apoyado de forma incondicional y por siempre estar para mí en los momentos de mayor necesidad.

A Leyla por siempre impulsarme a mejorar y buscar una nueva meta cada vez.

A mi universidad, por haberme ayudado a llegas a donde me encuentro ahora.

A mi asesora Sonia Miranda Avalos por su dirección en el desarrollo del presente trabajo.

ÍNDICE GENERAL

RESUMEN ix

ABSTRACT x

INTRODUCCIÓN 1

I. INFORMACIÓN DEL LUGAR DONDE SE DESARROLLO LA ACTIVIDAD 4

I.1. Institución donde se desarrolló la actividad 4

I.1.1. Reseña histórica 4

I.1.2. Servicios que brinda 4

I.1.3. Organización y estructura empresarial 5

I.2. Periodo de duración de la actividad 6

I.3. Finalidad y objetivos de la entidad 6

I.4. Razón o denominación social 7

I.5. Dirección postal 7

I.6. Correo electrónico y teléfonos del centro laboral 8

II. DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD 8

II.1. Organización de la actividad 8

II.2. Finalidad y objetivos de la actividad 10

II.3. Problemática 10

II.3.1. Descripción del problema 10

II.3.2. Formulación del problema 13

II.3.3. Antecedentes de la realidad problemática 13

II.3.4. Conocimientos teóricos, normativos y técnicos utilizados en el desempeño profesional para el tratamiento del problema..... 20
II.4. Metodología y procedimientos..... 32
II.4.1. Técnicas e instrumentos..... 32
II.4.2. Procedimientos utilizados en el tratamiento del problema o caso..... 34
II.4.2.1. Identificación del problema..... 34
II.4.2.2. Análisis del marco normativo..... 34
II.4.2.3. Procedimiento inicial de fiscalización de operaciones no reales..... 36
II.4.2.3.1. Carta de presentación y Requerimiento inicial...... 36
II.4.2.3.2. Resultado de Requerimiento inicial...... 37
II.4.2.3.3. Requerimientos de información...... 38
II.4.2.3.4. Cruces de información...... 39
II.4.2.3.5. Visita al contribuyente...... 39
II.4.2.3.6. Verificaciones domiciliarias...... 40
II.4.2.3.7. Evaluación de información proporcionada...... 40
II.4.2.3.8. Resultado de Requerimiento de Información...... 41
II.4.2.3.9. Requerimiento de Observaciones y resultado...... 42
II.4.2.3.10. Resoluciones de Determinación y de Multa...... 42
II.4.2.4. Propuesta de instructivo para determinar una operación no real bajo simulación absoluta o relativa..... 43
II.4.2.4.1. Descripción de la propuesta...... 43
II.4.2.4.2. Propuesta...... 45
II.5. Resultados de la actividad..... 51

II.5.1. Detalles de la aplicación de las técnicas, instrumentos y procedimientos 51

II.5.2. Análisis de las alternativas de solución 53

II.5.3. Discusión de las alternativas de solución..... 55

II.5.4. Alcance y limitaciones de la alternativa elegida..... 58

III. CONCLUSIONES 60

IV. RECOMENDACIONES..... 61

V. REFERENCIAS 62

VI. ANEXOS 65

LISTA DE TABLAS

Tabla 1 Diferencias entre fiscalización parcial y definitiva 21

Tabla 2 Tipos de simulación 23

Tabla 3 Operaciones no reales 24

Tabla 4 RTF 04479-10-2019 30

Tabla 5 RTF N° 04479-10-2019 31

Tabla 6 Objetivos y alcances de la propuesta 46

Tabla 7 Procedimientos de Instructivo 46

Tabla 8 Mejoras y beneficios de la implementación 52

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 Organigrama de Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos..... 5

Figura 2 Ubicación geográfica..... 7

Figura 3 Recaudación tributaria del año 2024 11

Figura 4 Procedimiento regular de fiscalización por ONR..... 42

Figura 5 Flujograma de instructivo propuesta 49

RESUMEN

El objetivo buscado con este trabajo es el apoyo a la labor de los auditores en el procedimiento de las fiscalizaciones de operaciones no reales, para que el procedimiento de fiscalización no derive en nulidades y se emitan los valores correctamente.

Este trabajo se justifica en el hecho de que la auditoría por operaciones no reales en el IGV, es la casuística más usual que se da en el impuesto que más contribuye a la recaudación tributaria. Para esto se ha hecho uso de la metodología cualitativa y descriptiva, y para esto se ha revisado y analizado la normativa y los pronunciamientos de acceso público de órganos resolutores con la finalidad de establecer un instructivo que permita hacer los procesos más homogéneos.

La aplicación de esta guía busca generar que se tipifique correctamente el tipo de operación simulada que se está auditando, contribuyendo en el proceso con el control adecuado de las obligaciones tributarias del Impuesto General a las Ventas y con una mayor recaudación.

Se ha concluido en base al presente trabajo que un instructivo respecto al tema tratado en el cual se considera la jurisprudencia disponible contribuiría a la labor del auditor, disminuyendo los casos de tipificación incorrecta y brindando más claridad respecto a las auditorias que se realizan sobre estas operaciones pues estandarizaría el proceso.

Palabras clave: Operaciones no reales, simulación absoluta, simulación relativa, estandarización, fiscalización, Impuesto General a las Ventas.

ABSTRACT

The objective of this work is to support auditors in the process of auditing non-real operations, so that the audit process does not result in nullities and the values are correctly issued.

This work is justified by the fact that auditing non-real operations under the General Sales Tax is the most common scenario in the tax that contributes the most to tax collection. To achieve this, qualitative and descriptive methodologies have been used, and the relevant regulations and publicly accessible rulings from decision-making bodies have been reviewed and analyzed in order to establish a guideline that makes the processes more homogeneous.

The application of this guide aims to ensure that the simulated operation being audited is correctly classified, contributing to the process with proper control over the tax obligations related to the General Sales Tax and leading to increased tax collection.

Based on this work, it has been concluded that a guideline on the subject, which takes available jurisprudence into account, would assist the auditor's work by reducing incorrect classifications and providing more clarity regarding audits on these operations, as it would standardize the process.

Keys words: Non-real operations, absolute simulation, relative simulation, standardization, auditing

INTRODUCCIÓN

La evasión fiscal es un problema global, pues no afecta únicamente a naciones en vías de desarrollo, sino que afecta incluso a las grandes potencias económicas. La presión fiscal, la cual nos permite estimar la eficacia de las Administraciones Tributarias para combatir la evasión fiscal, nos muestra que en promedio los países miembros de la OCDE tienen una presión fiscal del 34 % mientras que en América Latina y el Caribe el promedio es de 21.5 % (OCDE, 2024)

Conforme a información del Ministerio de Economía de Finanzas (MEF, 2024) el Perú al 2023 tenía una presión fiscal del 17.1 % lo que refleja que a nivel de otros países de la región en recaudación y en resultados contra la evasión fiscal se encuentra por debajo del promedio; además tiene una tasa muy elevada de informalidad, esto conlleva no solo la existencia de numerosas empresas informales las cuales no tributan, sino que las propias empresas formales por medio de una planificación tributaria buscan evadir impuestos.

Dentro de la recaudación tributaria según datos proporcionados por la propia Administración Tributaria (SUNAT, 2025), tenemos que en el 2024 el IGV aporta, excluyendo las devoluciones de impuestos realizadas, el 49.13% de los ingresos tributarios recaudados por la entidad, mientras que en segundo lugar se tiene al Impuesto a la Renta con un 36.52%, esto nos muestra la importancia del Impuesto General a las Ventas como parte de la recaudación tributaria y prueba la importancia de combatir la evasión fiscal en este impuesto.

Los mecanismos para pagar un menor Impuesto General a las Ventas van más allá de la emisión de facturas por operaciones no reales para aumentar el crédito fiscal, lo que es denominado simulación absoluta, sino que también recurren a la simulación relativa, lo que implica recurrir a facturas emitidas por contribuyentes que no han realizado las operaciones en realidad para sustentar operaciones realizadas con empresas informales. Estas operaciones no reales se

encuentran tipificadas en los incisos a) y b) del artículo 44. de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Es labor de la Administración Tributaria el determinar la realidad de las operaciones, así como determinar si estas se tratan de simulaciones relativas o absolutas, pues la incorrecta tipificación de estas no solamente genera el riesgo de nulidades, las cuales conllevarían que el contribuyente consiga evadir sus obligaciones tributarias, sino que esta incorrecta tipificación al no poder retrotraerse durante el transcurso de una fiscalización en curso podría conllevar que se deban emitir valores sin reparos, aun cuando se haya podido determinar la existencia de operaciones no reales.

Debido a esto para poder enfrentar la evasión fiscal es necesario no solo determinar con mayor precisión si las operaciones son o no reales, sino que además las operaciones no reales deben ser tipificadas correctamente, lo que permitiría aumentar la recaudación tributaria obteniendo en el proceso un mayor bienestar social.

Este trabajo de suficiencia profesional busca establecer un procedimiento para la determinación de la naturaleza de las operaciones no reales en una Administración Tributaria, buscando de esta forma evitar nulidades y que se emitan los valores correctos con el fin de combatir la evasión fiscal realizada por empresas que a pesar de ser formales recurren a estos mecanismos con la finalidad de disminuir sus obligaciones tributarias ante el fisco.

El presente trabajo ha sido estructurado en varios capítulos, los cuales se pasan a detallar a continuación:

El Capítulo I contiene información respecto a la institución en la cual se ha desarrollado la presente actividad, conteniendo, entre otros, una reseña histórica de la misma, los servicios que brinda y su organización y estructura empresarial.

El Capítulo II contiene la descripción de la actividad, donde incluye su organización, su finalidad y objetivos, la problemática planteada, metodología y procedimientos y los resultados de la actividad.

Finalmente, en los Capítulos III y IV, se detallan las conclusiones y recomendaciones, respectivamente, a los que se ha llegado luego de la preparación de la propuesta de instructivo elaborada.

I. INFORMACIÓN DEL LUGAR DONDE SE DESARROLLO LA ACTIVIDAD

I.1. Institución donde se desarrolló la actividad

I.1.1. Reseña histórica

En mayo del año 1988 se publica la Ley N° 24829, mediante la cual fue creada la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT), posteriormente, en noviembre del mismo año, conforme al Decreto Legislativo N° 501 fue aprobada la Ley General de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria.

A través de las Ley N° 27334 fueron ampliadas las funciones de la entidad para incluir entre estas a la administración respecto de las aportaciones al Seguro Social de Salud (ESSALUD) y a la Oficina de Normalización Previsional (ONP).

Mediante el D.S. 061-2002-PCM, el cual se publicó el 12 de julio del 2002, se dispuso la fusión entre la SUNAT y la Superintendencia Nacional de Aduanas, como resultado de esta unión la entidad actualmente se encuentra a cargo de casi el 99% de los ingresos tributarios del Estado. Esta fusión tuvo como finalidad el aumento de la eficiencia en el aparato estatal.

Mediante la Ley Nº 29816, Ley de fortalecimiento de la SUNAT la cual se publicó en el Diario Oficial El Peruano el 22 de diciembre de 2011 la entidad cambió su denominación a Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (en adelante SUNAT).

SUNAT cumple un rol preponderante, pues es mediante la recaudación que se financian las obras públicas, mediante las cuales se brinda acceso a los servicios básicos a la ciudadanía.

I.1.2.Servicios que brinda

La SUNAT tiene como competencia la administración, fiscalización, aplicación y la recaudación de los tributos internos del Gobierno Nacional excluyendo los tributos municipales;

además de poder sugerir y ser partícipe de la regulación de las normas de su competencia. También puede administrar conceptos cuya naturaleza no sea tributaria que le sean encomendados por ley.

También tiene por función la implementación, inspección y control de la política aduanera en el país, asegurando la correcta aplicación de tratados y convenios internacionales y demás normas que rigen en la materia

Además, tiene como función la inspección del tráfico internacional de personas y medios de transporte, así como de evitar el tráfico ilícito de bienes.

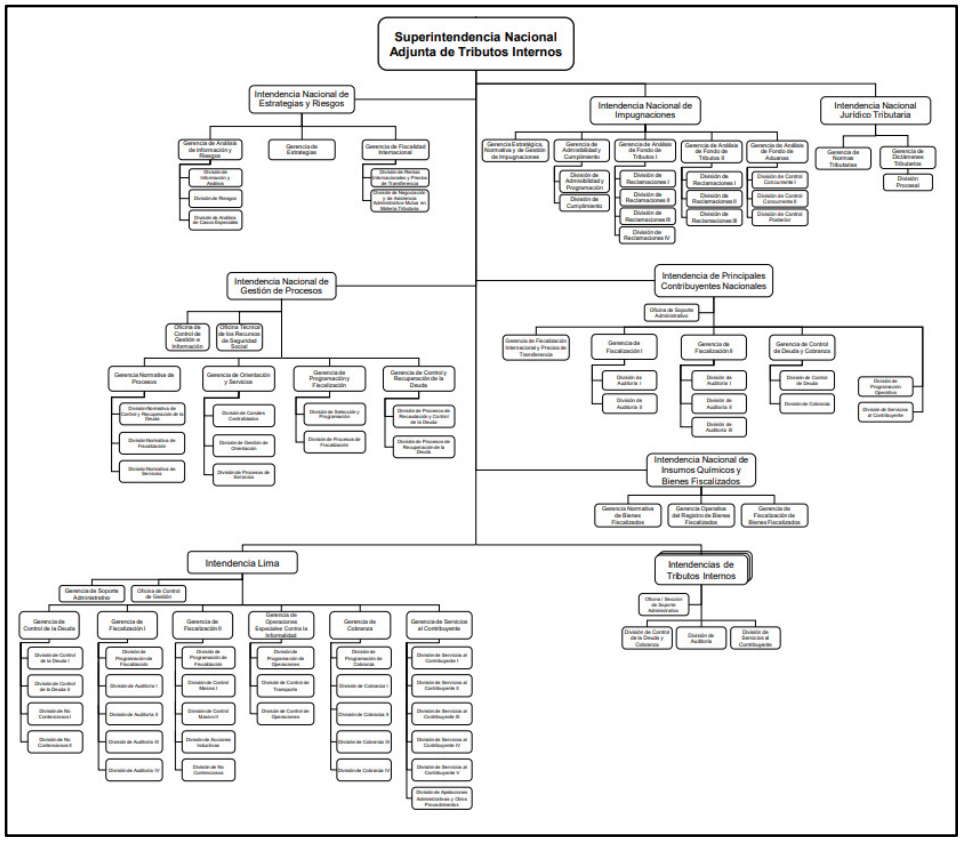
I.1.3. Organización y estructura empresarial

De conformidad con el segundo anexo de la sección segunda del Reglamento de Organización y Funciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, modificado por el artículo 3 de la R.S. N° 000149-2024/SUNAT, vigente a partir del 31 de octubre del 2024 se tiene la estructura de la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos internos.

Las actividades son llevadas a cabo en la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos, a la cual está adscrita la Intendencia Lima.

Figura 1

Organigrama de Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos



Nota. Adaptado del Anexo Nº 2 de la segunda sección del Reglamento de Organización y Funciones de la SUNAT.

I.2. Periodo de duración de la actividad

El periodo de labores dentro de la Superintendencia Nacional de Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria dio inició el 22 de diciembre del año 2023 hasta la actualidad.

I.3. Finalidad y objetivos de la entidad

La finalidad principal de SUNAT es la administración de los tributos del gobierno nacional, buscando de esta manera proporcionar al Estado de los recursos necesarios para ser solvente fiscalmente y tener solidez macroeconómica

Adicionalmente tiene por finalidad el control, así como la inspección del cumplimiento de la política de aduanas en todo el territorio peruano y del tráfico internacional de mercancías, personas y medios de transporte.

Asimismo, participa en la lucha contra el narcotráfico y la minería ilegal mediante el control y fiscalización de los insumos químicos que puedan ser utilizados en estas actividades.

Por último, también debe proveer a los contribuyentes de servicios que le hagan más accesible y faciliten el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y aduaneras.

El objetivo de la entidad es poder servir a la nación mediante una administración de los sistemas aduanero y tributario con justicia e integridad, que sea eficaz y eficiente para poder contribuir no solo con el desarrollo en materia económica, sino también socialmente para todos los peruanos.

I.4. Razón o denominación social

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria

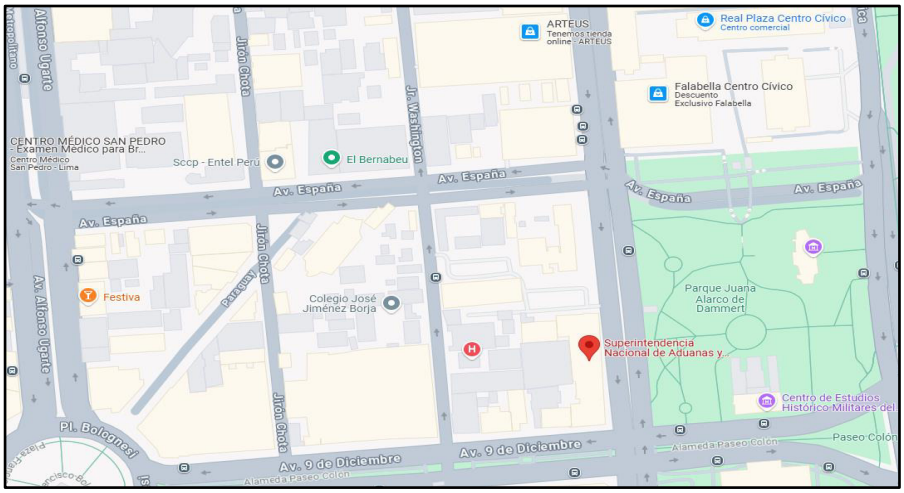
I.5. Dirección postal

Según la Ley Nº 29816 la SUNAT tiene como domicilio a su sede central en la ciudad de Lima y cuenta con la capacidad de poder establecer dependencias en cualquier lugar del territorio nacional.

Conforme a esto tenemos que la institución cuenta con varias dependencias, siendo la dirección de la sede central Av. Garcilaso de la Vega N° 1472 – Lima.

Figura 2

Ubicación geográfica



Nota. Imagen obtenida de Google Maps.

I.6. Correo electrónico y teléfonos del centro laboral

El correo electrónico de la institución es contactenos@sunat.gob.pe

Además, se cuentan con dos números telefónicos de contacto, uno para teléfonos fijos a nivel nacional, el cual es 0 801 12 100 y uno para el contacto desde celulares y teléfonos fijos (01) 315 0730

II.DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD

II.1. Organización de la actividad

A la fecha cuento con 13 meses laborando en la Administración Tributaria, desempeñándome como auditor de la División de Fiscalización II, la cual forma parte de la Gerencia de Fiscalización I de la Intendencia Lima.

La División de Fiscalización II está compuesta por supervisiones y coordinaciones, como auditores respondemos ante nuestro supervisor o coordinador, el cual hace el seguimiento de nuestro avance en los casos que nos han sido asignados. Estos casos asignados tienen tres elementos determinados, el impuesto a revisar (pudiendo ser estos Impuesto General a las Ventas, Impuesto a la Renta, entre otros), el periodo a fiscalizar, lo cual determina el periodo de tiempo

sobre el cual se van a revisar las operaciones y el tipo de fiscalización, pudiendo ser definitivas o parciales.

Para poder llevar a cabo la auditoría se le notifica al contribuyente una carta de presentación y un requerimiento inicial, lo cual da inicio al procedimiento de fiscalización. En respuesta y luego del plazo otorgado en el requerimiento inicial, mediante el cual se solicita información básica como libros o registros contables o análisis de la determinación de los impuestos, se notifica el resultado de requerimiento inicial, en el cual se evalúa la información proporcionada por el contribuyente y se determina si cumplió o no con proporcionar la información solicitada.

Cabe mencionar que de no proporcionar la información que ha sido requerida en el requerimiento inicial se procede a emitir un requerimiento reiterativo, el cual es evaluado para poder determinar si el contribuyente subsana la infracción tipificada en el numeral 5 del Artículo 177 del Texto Único Ordenado del Código Tributario (en adelante Código Tributario).

El procedimiento de fiscalización continúa con la emisión de requerimientos complementarios, en los cuales se les solicita información más detallada, en el caso de operaciones no reales se le solicita al contribuyente fiscalizado sustento documentario que acredite que las operaciones se han dado en la realidad con los proveedores emisores de los comprobantes que se está observando durante la fiscalización y la merituación de la información proporcionada por el contribuyente. Cabe mencionar que no hay un número determinado de requerimientos complementarios a emitirse durante la fiscalización.

En base a lo evaluado y de establecerse potenciales reparos se procede a la emisión de un requerimiento de observaciones, en el cual se determinan las observaciones presentadas y en el caso de la auditoría de estas operaciones no reales los comprobantes que se ha determinado como potenciales operaciones no reales, mediante el cual se le solicita al contribuyente el sustento

documentario que permita levantar las observaciones halladas. Posterior a la notificación del resultado de este requerimiento, en el cual se evaluó la información presentada por el administrado, se concluye la fiscalización con la notificación de los valores (resoluciones de determinación y resoluciones de multa) en los cuales se determinan los reparos e infracciones en los que incurrió el contribuyente, de ser el caso.

II.2. Finalidad y objetivos de la actividad

La finalidad del presente trabajo es aportar con un procedimiento que permita la correcta tipificación de las operaciones no reales, para de esta forma contribuir con la labor de la Administración en el combate contra la evasión fiscal.

El objetivo de este trabajo es apoyar la labor de un auditor en el procedimiento de las fiscalizaciones de operaciones no reales, para que el procedimiento de fiscalización no caiga en nulidades y se emitan los valores correctamente.

II.3. Problemática

II.3.1. Descripción del problema

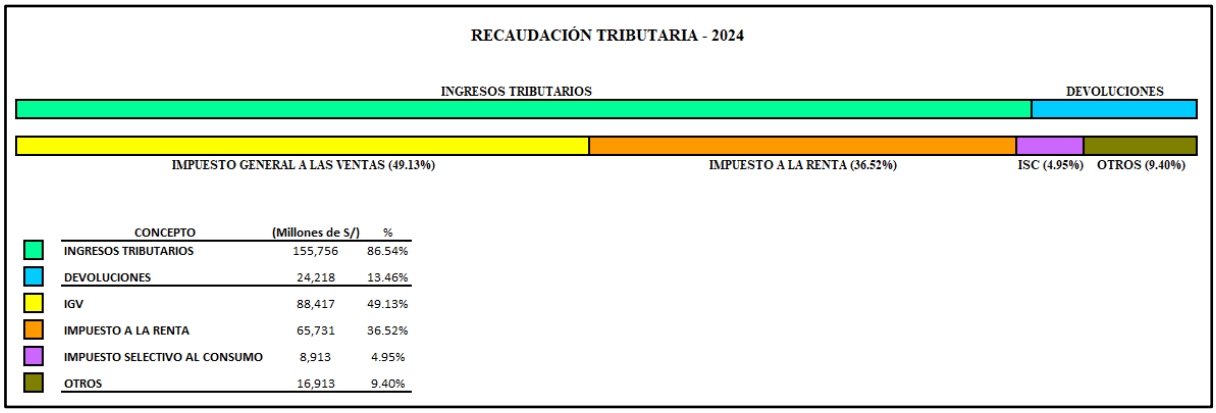
La evasión fiscal es una problemática latente en nuestro país, la cual en términos simples se puede separar en dos tipos, siendo la primera la realizada por empresas no inscritas en el Registro Único de Contribuyentes (RUC), los cuales se mueven en una economía altamente informal y que es más complicada de alcanzar para la Administración Tributaria, no obstante se tienen métodos como los operativos realizados a galerías o la verificación de los movimientos bancarios mediante el Impuesto a las Transacciones Financieras; como segundo tipo tenemos al realizado por empresas que aún a pesar de estar inscritas en el RUC recurren a diversos métodos para poder disminuir sus obligaciones ante el fisco.

Como lo señala el Código Tributario dentro del Título II una de las facultades de la SUNAT es la facultad de fiscalización; es mediante esta facultad que se hace una verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes mediante la revisión, evaluación y merituación de las declaraciones de los contribuyentes y la información que ellos presentan. La SUNAT realiza auditorias, ejerciendo la facultad de fiscalización, buscando determinar correctamente las obligaciones de los contribuyentes y verificar que no se presenten casos de evasión. Estas auditorías son mecanismos de control posterior, pues estos se realizan sobre periodos ya declarados y sobre impuestos específicos.

El impuesto con mayor participación en la recaudación de tributos a nivel nacional es el Impuesto General a las Ventas, pues según SUNAT al 2024, excluyendo las devoluciones tributarias representa casi el 50% de lo recaudado por dicha entidad. Esto no solamente se debe a que sea un impuesto indirecto y por lo tanto grava a los bienes y servicios de uso común, lo que implica que los ciudadanos de a pie lo paguen habitualmente, sino a que al tratarnos de un país con una alta economía informal el Impuesto a la Renta no puede tener una participación más significativa en la recaudación tributaria pues los informales no declaran ingresos. Esto nos lleva a concluir que, si bien se puede llevar un control de la renta declarada por los contribuyentes inscritos en el RUC, sin mecanismos de control que permitan ampliar la base tributaria no se puede ampliar significativamente la participación de este impuesto en la recaudación tributaria.

Figura 3

Recaudación tributaria del año 2024



CONCEPTO	(Millones de S/)	%
INGRESOS TRIBUTARIOS	155,756	86.54%
DEVOLUCIONES	24,218	13.46%
IGV	88,417	49.13%
IMPUESTO A LA RENTA	65,731	36.52%
IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO	8,913	4.95%
OTROS	16,913	9.40%

Nota. Adaptado de Nota de prensa N° 003 – 2025 publicado por SUNAT (2025)

Acorde a lo mencionado previamente tenemos que al tratarse del impuesto con mayor participación en la recaudación tributaria y al poder ser controlado de forma más efectiva, por ser de naturaleza indirecta, se debe buscar optimizar la recaudación del Impuesto General a las Ventas mediante la fiscalización.

De forma coherente con lo previamente enunciado tenemos que en auditoría tributaria la programación más habitual es la fiscalización parcial del Impuesto General a las Ventas teniendo como elemento el Crédito Fiscal, esto se debe a que, desafortunadamente, es muy usual que se detecten potenciales operaciones no reales, pudiendo ser estas simulaciones absolutas o relativas.

La simulación absoluta y relativa implica que empresas hagan uso de comprobantes para poder beneficiarse de crédito fiscal que no les corresponde, así no solo logran disminuir el pago del Impuesto General a las Ventas que les corresponde, sino que incluso llegan a generar crédito fiscal permanente por el cual incluso pueden solicitar devoluciones.

Es por esto que las operaciones no reales no implican solamente la evasión fiscal, sino que puede conllevar que se les otorguen devoluciones indebidas a contribuyentes, afectando directamente a las arcas del Estado y permitiendo que contribuyentes se enriquezcan de forma ilícita a costas de la Administración Tributaria.

Bajo esta lógica tenemos que, con la finalidad de obtener una mayor recaudación, la cual refleje la realidad se debe determinar de forma más precisa el tipo de operación no real que se audita pues depende de esta tipificación que un procedimiento de fiscalización llegue o no a buen puerto.

Es así que es importante poder contar con un procedimiento que ayude a los auditores a determinar con mayor precisión si en una auditoria se encuentran o no ante operaciones no reales y si estas se tratan de simulaciones absolutas o relativas para ser más eficaces en el control posterior que se realiza.

II.3.2. Formulación del problema

¿Aportaría una propuesta de un instructivo que permita determinar de manera correcta si una operación no real se trata de una simulación absoluta o relativa a una Administración Tributaria?

II.3.3. Antecedentes de la realidad problemática

Para el desarrollo del presente trabajo se requirió de la revisión y consulta de variadas fuentes de bibliografía nacionales e internacionales, las cuales se pasan a detallar a continuación:

Antecedentes internacionales.

Sánchez (2022) en su trabajo titulado "Estudio sobre las operaciones simuladas y su procedimiento en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación" aborda la problemática de las operaciones simuladas en México y los medios con los que cuenta su Administración Tributaria para la detección de los mismos, así como el procedimiento que se realiza ante el hallazgo de estas operaciones, el cual se encuentra señalado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación.

Dicho trabajo tiene como objetivo el estudio del impacto de las operaciones simuladas en su país, así como la forma de identificación de este tipo de operaciones y el análisis del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación para su comparación con el de otras normativas y la elaboración

de una propuesta de mejora del procedimiento realizado. La investigación en mención hace uso del método cualitativo, a partir del análisis documental y normativo de jurisprudencia propia de México y de otros países.

En este estudio se obtuvo como resultado que la utilización de operaciones simuladas ha conllevado que la autoridad recurra recurrentemente a modificaciones normativas pues estas generan un daño considerable a la economía mexicana, lo que ha conllevado a criterio del autor a la vulneración de derechos fundamentales con actos de presunción y la pérdida de beneficios como la compensación universal de impuestos a todos los contribuyentes en general y no únicamente a los que recurren a las operaciones simuladas.

Se concluye finalmente que el procedimiento detallado en el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación ha sido modificado numerosas veces con el fin de corregir las deficiencias en el mismo, lo cual ha afectado a los contribuyentes y ha generado ciertas violaciones a los derechos fundamentales; además se propone una mayor definición respecto a lo que se consideran operaciones simuladas, pues este artículo se explaya en el procedimiento a realizarse ante la detección de este tipo de operaciones; sin embargo no define lo que es considerado un acto simulado por la falta de infraestructura, de activos o de personal, por lo que dichos conceptos caen en la subjetividad.

Amaya (2023) realizó una investigación en Colombia titulada “Proveedores ficticios y su régimen sancionatorio tributario en Colombia”, en esta investigación hace un análisis del régimen sancionatorio tributario aplicado a las personas que se declaran como proveedores ficticios acorde al artículo 671 del Estatuto Tributario de Colombia, así como de quienes se benefician de las operaciones que en teoría se han realizado con estos proveedores, debido a que por estas operaciones

el Estado deja de percibir montos cuantiosos de dinero, lo que termina afectando al equilibrio fiscal y económico de Colombia.

El objetivo de este trabajo investigatorio es la recopilación y estructuración de la información en materia sancionatoria que le es aplicable a los proveedores ficticios y a las personas que realizan transacciones con ellos, mediante el estudio de las obligaciones y deberes de los contribuyentes, la revisión del concepto de infracción en materia, sus elementos y tipología para que pueda ser empleada como herramienta para combatir la evasión fiscal. Este trabajo usa el método cualitativo y descriptivo para el desarrollo de su investigación, pues realiza un análisis detallado de información normativa relevante al tópico en cuestión.

Se obtuvo como resultado de la investigación que en la normativa de Colombia una vez se ha declarado como proveedor ficticio a un administrado todas las operaciones que se han realizado con él sufren la calificación de ficticios, por lo que no solamente dejan de ser válidas para su deducción en la Renta, sino que no se pueden descontar al Impuesto sobre las ventas las compras o prestación de servicios de dicho proveedor. Adicionalmente esta calificación no tiene el efecto de retroactiva.

Se concluyó en el trabajo mencionado que la calificación de proveedor ficticio no es un requisito necesario para el desconocimiento de lo declarado por los contribuyentes, ya que si la simulación es probada por la Administración Tributaria puede desconocerlo; además se señala que los indicios son medios de prueba considerados válidos; no obstante, estos deben ser evaluados en conjunto con los demás elementos probatorios para poder determinar si las operaciones evaluadas son simuladas.

Adicionalmente se señala como conclusión que es fundamental que la Administración Tributaria disponga de las herramientas que le resulten necesarias para la detección y sanción de

personas naturales y jurídicas que incurran en operaciones de naturaleza simulada, por lo que las facultades que se le otorgan a la DIAN son sumamente importantes para combatir contra este tipo de transacciones.

Gonzáles (2020) en su investigación llevada a cabo en España titulada “El fraude de ley y la simulación en materia tributaria” aborda el fraude de ley así como la simulación que se realiza en hechos con implicación tributaria, para poder destacar los elementos más característicos de ambos conceptos, así como sus diferencias y similitudes las cuales permitan distinguirlas, debido a que se tratan de figuras que suelen llevar a confusión.

El objetivo es ayudar a tener una visión más clara respecto a los dos conceptos evaluados en el trabajo, pues son temas de relevancia en la práctica jurídico tributaria. El trabajo de investigación en mención hizo uso de la metodología cualitativa, mediante la revisión y análisis de jurisprudencia y de legislación.

Se tuvo como resultado que la principal diferencia es que la forma de evasión en el caso de la simulación está oculta, mientras que en un fraude de ley salta a la vista que se intenta eludir una norma. Por lo tanto, se tiene que en el fraude de ley a diferencia de la simulación hay transparencia que no se presenta en la simulación.

Las conclusiones de este trabajo fueron que el fraude de ley se encuentra englobado dentro de la elusión, la cual se diferencia de la economía de opción en que en el fraude se hace uso de normas no aplicables al caso. Adicionalmente respecto a la simulación se concluye que mediante ella se busca ocultar una realidad jurídica mediante una fachada que haga parecer que es real cuando este no es el caso, diferenciando la simulación que es absoluta de la relativa, indicando que en la primera se simula una transacción, la cual no se tiene intención de realizar. Este apartado no se encuentra enmarcado dentro de la Ley tributaria; sino que se encuentra enunciada en el Código Civil

español; por otro lado, respecto a la simulación relativa, la cual sí se encuentra enunciada en la Ley Tributaria española, se tiene que se da cuando la simulación sirve para ocultar otro que refleja la verdadera voluntad de las partes.

Antecedentes nacionales

Cueva (2023) en su trabajo titulado "Operaciones no reales artículo 44 de la ley del Impuesto General a las Ventas" señala que el tratamiento de operaciones no reales no se encuentra definido, recurriéndose por lo tanto a Resoluciones del Tribunal Fiscal para obtener mayor claridad al respecto.

El objetivo de este trabajo es analizar Resoluciones del Tribunal Fiscal y normas tributarias relevantes al tema de operaciones no reales para poder tener mayor claridad del tratamiento tributario que se da a estas operaciones para poder identificar los criterios que son aplicados por la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal. Para la investigación en mención se hizo uso del enfoque cualitativo, pues se empieza evaluando el tema en sí y se revisan estudios previos al respecto; adicionalmente se aplica los métodos deductivo, explicativo y analítico – sintético.

Dentro de los resultados obtenidos se tiene que para la determinación de la realidad de una operación se debe tener en cuenta toda la información documentaria y la realización de cruces para poder probar la hipótesis de simulación de operaciones.

Como conclusiones se obtuvo que las operaciones no reales en la práctica dependen principalmente del auditor y no de alguna normativa que detalle el tratamiento de forma minuciosa, lo que conlleva a una falta de precisión por parte de la Administración Tributaria al interpretar la norma. Incluye como punto de recomendación que para evitar esto se debe aclarar los criterios que permiten la detección de operaciones simuladas.

Balcázar (2023) en su trabajo de investigación denominado “Simulación relativa en operaciones no reales que afectan la recaudación del IGV en el sistema tributario peruano” aborda la problemática del uso de comprobantes falsificados para la disminución de la obligación tributaria, centrándose en la simulación relativa, la cual se encentra tipificada en el inciso b del Artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

El objetivo de su trabajo es el análisis de las operaciones no reales que constituyen simulación de tipo relativa a través de la compra de comprobantes y otros mecanismos que sean usados para este propósito para determinar si afecta o no a la recaudación tributaria, así como poder determinar si la utilización de medios de pago detallados en el Reglamento del Impuesto General a las Ventas tiene un impacto en lo recaudado por la SUNAT.

Los resultados obtenidos a partir de una encuesta realizada a especialistas fueron que el 83% de especialistas coincidieron en que las obligaciones de naturaleza formal, las cuales se encuentran enmarcadas en el Artículo 19 de la Ley del IGV no son adecuadas para la determinar la realidad de una operación, así como 17% restante consideró que una vez se habían determinado que las operaciones cuestionadas eran no reales no se requería una verificación de obligaciones formales ni sustanciales; además, respecto al uso del crédito fiscal en operaciones no reales por simulación relativa al haberse cumplido con el uso de los medios de pago contenidos en el Reglamento del Impuesto se obtuvo que el 67% de los especialistas no consideraba válido su uso, pues una operación considerada no real no debería poder recurrir a este crédito.

Como conclusiones se tienen que la regulación en materia del IGV relacionada a la simulación relativa y la bancarización no son adecuadas para la verificación de si una operación se trata de una simulación relativa. Además, concluye que el uso de medios de pago indicado en el reglamento del impuesto que permite el uso del crédito fiscal en simulaciones relativas afecta a la

recaudación tributaria, pues no es una alternativa idónea que a pesar de que se determine la no realidad de una operación se pueda hacer uso del beneficio propio de dicha transacción.

Valdez (2022) en su trabajo de investigación titulado "Causas de la determinación como operaciones no reales y no fehacientes en la jurisprudencia del tribunal fiscal y sus efectos en los derechos y las obligaciones de los contribuyentes. Perú – 2017" trata la problemática de las operaciones no reales y no fehacientes, pues si bien hay una regulación en la Ley del Impuesto General a las Ventas no hay regulación expresa en la Ley del Impuesto a la Renta, sin embargo, sí hay gran cantidad de pronunciamientos al respecto de ambos impuestos.

Sus objetivos fueron el establecimiento de las causas que permitan determinar si una operación es no real o no fehaciente respecto al Impuesto General a las Ventas y al Impuesto a la Renta de forma respectiva; además de determinar si son las mismas causas para ambos.

El enfoque metodológico es mixto, pues hace uso de métodos y técnicas propias de la investigación cualitativa y cuantitativa, ya que además de evaluar documentariamente Resoluciones del Tribunal Fiscal y normativa también se usa la estadística descriptiva para la comparación de datos numéricos.

Los resultados obtenidos fueron que, de las 383 Resoluciones del Tribunal Fiscal en las que había pronunciamiento de operaciones no reales o de operaciones no fehacientes, 56.66% de ellas, es decir 217, invocaron a la RTF N° 1759-5-2003. Es en base a esto que se asevera que las causales para determinar operaciones no reales como operaciones no fehacientes son las mismas.

Las conclusiones del trabajo de investigación fueron que las causas para determinar si las operaciones observadas son no reales o no fehacientes son tres, siendo la primera que alguna de las partes que intervienen no exista o no haya participado, que ambas partes no hayan participado en la transacción o que el objeto transferido no sea el enunciado en el comprobante o no exista; también,

se puede dar casos en los que se presente la tercera causa junta a alguna de las dos anteriores. Adicionalmente se tiene como conclusión que de la revisión de jurisprudencia del Tribunal Fiscal se tiene que es obligación del contribuyente conservar sustento documentario de sus operaciones que permitan aportar un nivel mínimo indispensable como elementos probatorios de la veracidad de sus operaciones.

II.3.4. Conocimientos teóricos, normativos y técnicos utilizados en el desempeño profesional para el tratamiento del problema

Facultad de Fiscalización

La facultad de fiscalización descrita en el Artículo 62 del Código Tributario es ejercida de forma discrecional por la Administración Tributaria. Mediante esta facultad se puede fiscalizar a todos los contribuyentes, incluyendo a los que contaran con beneficios tributarios o gocen de exoneraciones e inafectaciones tributarias.

A través de esta facultad la SUNAT, entre otros, puede:

- Solicitar al contribuyente que exhiba o presente libros y registros llevados de forma manual o electrónica además de documentación sustentatoria adicional que permita sustentar su contabilidad o que esté relacionada a algún hecho que sea susceptible de generar obligaciones tributarias.
- Solicitar a terceros la exhibición o presentación de libros, registros llevados de forma manual o electrónica; además de documentación adicional que se encuentre relacionada con hechos tributarios del contribuyente fiscalizado.
- Solicitarla comparecencia del contribuyente fiscalizado o terceros para que brinden su manifestación que se considere necesaria y relevante al procedimiento llevado a cabo.

- Requerir a empresas del sistema financiero información sobre las operaciones del contribuyente fiscalizado.
- Requerir a terceros peritajes o informaciones técnicas que se consideren necesarias para el procedimiento de fiscalización.

Fiscalización de la obligación tributaria declarada por el contribuyente o deudor tributario

Conforme al Artículo 61 del Código Tributario la determinación de la deuda tributaria realizada por los contribuyentes se encuentra sujeta a fiscalización por parte de SUNAT, la cual tiene la potestad de reliquidar la determinación realizada por el contribuyente de encontrar posibles omisiones o inexactitudes en la información que el contribuyente proporciona, emitiendo para esto Resoluciones de Determinación y/ o de Multa y órdenes de Pago.

Estas fiscalizaciones pueden ser parciales o definitivas, radicando principalmente las diferencias en que las fiscalizaciones definitivas permiten la verificación de un tributo respecto a un periodo en todos sus aspectos, mientras que una fiscalización parcial se realiza respecto a algunos de los elementos y aspectos propios de un tributo.

Tabla 1

Diferencias entre fiscalización parcial y definitiva

FISCALIZACIÓN PARCIAL	FISCALIZACIÓN DEFINITIVA
* Plazo de fiscalización: 6 meses.	* Plazo de fiscalización: 1 año.
*Se revisa algunos de los elementos de la obligación tributaria.	* No está definida de forma explícita en la norma, no obstante es una revisión más exhaustiva, pues abarca el tributo al completo y no únicamente elementos y aspectos específicos.
* La fiscalización puede ampliarse a otros aspectos sin alterar el plazo de fiscalización, salvo que sea requerida la ampliación a una fiscalización de tipo definitiva.	* El plazo de fiscalización se puede prorrogar por un año más bajo ciertas circunstancias (complejidad, exista ocultamiento de ingresos o indicios de evasión fiscal y si el deudor forma parte de un grupo empresarial.

Nota. Información recopilada del Código Tributario

Reglamento del procedimiento de Fiscalización de SUNAT

Mediante el Decreto Supremo Nº 085-2007-EF, modificado por los D.S. Nº 207-2012-EF y D.S. Nº 049-2016-EF, se aprobó el Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, mediante este documento se establecen entre otros:

- El inicio del procedimiento fiscalizador, el cual se da en la fecha en la que surte efecto la notificación de dos documentos, la Carta en la que se presenta a los agentes que llevaran a cabo la fiscalización y el Requerimiento inicial de información. Cabe mencionar que de surtir efecto la notificación de estos documentos en fechas distintas el inicio se daría cuando surtiera efecto el último de los dos documentos.
- Los documentos a ser utilizados y emitidos durante el procedimiento de fiscalización y su contenido.
- Criterios de suspensión del plazo de fiscalización.

Impuesto General a las Ventas

De acuerdo a Pinedo (2023) El impuesto sobre el valor agregado (IVA), nombre con el que el Impuesto General a las Ventas es conocido en el exterior, es un tributo indirecto que grava a la venta de productos y servicios; su naturaleza es indirecta, pues grava al consumo sin hacer distinciones entre quienes realizan la compra. Se da mediante un aumento porcentual en el costo del producto o servicio que grava (Priolo y Rangel, 2023).

Tenemos que conforme al Artículo 1 de la Ley del Impuesto General a las Ventas este impuesto grava:

- La venta de bienes muebles y la prestación de servicios en el país.
- Contratos de construcción

- Primera venta que realicen los constructores de un inmueble; así como la posterior venta de dicho inmueble que sea realizada por vinculadas al constructor.

Simulación absoluta y relativa

Ovalle (2021) señala que la simulación en base a la finalidad por la que se usa se clasifica en dos tipos, la simulación absoluta y la simulación relativa. Mediante la simulación absoluta se aparenta la realización de una transacción, sin tener la intención de realizarlo; mientras que en la simulación relativa se aparenta la celebración de un negocio cuando en realidad se ha ejecutado algún acto diferente. Adicionalmente clasifica la simulación absoluta y relativa en sub tipos, los cuales se encuentran en el cuadro a continuación:

Tabla 2

Tipos de simulación

SIMULACIÓN ABSOLUTA	SIMULACIÓN RELATIVA
* Simulación de una operación mediante la cual se disminuye el patrimonio con el objetivo de aparentar insolvencia. * Simulación para ocasionar un aumento de pasivo, la cual es la situación usada para uso del crédito fiscal.	*Por naturaleza del contrato: Donación que se hace pasar por venta. * Por contenido del contrato: Precio no acorde a la realidad. *Relativa a sujetos del contrato: Negocio celebrado por medio de un tercero.

Nota. Obtenida de artículo de Ovalle (2021) referenciado

Del cuadro previo tenemos que los definidos en la Ley del IGV son los últimos de cada grupo, siendo la simulación con aumento de pasivo o cuentas por pagar la cual se encuentra tipificada en el artículo 44 de la Ley del IGV y la simulación relativa a sujetos del contrato la que se encuentra tipificada en el inciso b del mismo artículo de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Operaciones no Reales (artículo 44 de la Ley del IGV y numeral 15 del capítulo V del reglamento)

La Ley del Impuesto General a las Ventas en su Artículo 44 de la Ley del IGV señala que los comprobantes de pago o notas de débito que correspondan a operaciones no reales, obligan al contribuyente emisor de dichos documentos al pago del impuesto consignado en ellos.

Adicionalmente, el receptor del comprobante no puede hacer uso del crédito fiscal que figura en el documento ni algún otro beneficio derivado de dicho impuesto.

Mediante el artículo previamente mencionado también se detallan los tipos de operaciones no reales, siendo estas las siguientes:

Operación gravada consignada en un comprobante o nota de débito que ha sido inexistente o simulada, en la cual se determina que nunca se realizó la transferencia del bien o la prestación de un servicio.

Operación gravada consignada en un comprobante o nota de débito en la que el emisor no ha sido quien ha llevado a cabo dicha operación. Como consideración adicional se tiene que si el adquirente realiza la cancelación del documento usando los medios de pago señalados en el Reglamento mantiene el derecho al crédito fiscal.

Tabla 3

Operaciones no reales

Inciso a del Artículo 44 de la Ley del IGV	Inciso b del Artículo 44 de la Ley del IGV
* Simulación absoluta. * Si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada descrita es inexistente, lo que permite determinar la no realización de la transferencia de bienes o prestación de servicios o contrato de construcción. * Emisor de comprobante debe pagar el impuesto consignado en el comprobante nota de débito por operación no real. * Receptor de nota o comprobante de pago pierde derecho al uso del crédito fiscal y de cualquier otro beneficio derivado del IGV.	* Simulación relativa. * El emisor del comprobante de pago o nota de débito no ha llevado a cabo la operación, habiéndose usado su nombre para la simulación de la operación. * Emisor de comprobante debe pagar el impuesto consignado en el comprobante nota de débito por operación no real. * Receptor de nota o comprobante de pago pierde derecho al uso del crédito fiscal y de cualquier otro beneficio derivado del IGV; sin embargo si la cancelación de la operación se da usando los medios de pago señalados en el

	Reglamento de la Ley del IGV, se puede mantener el derecho al uso del crédito fiscal.

Nota. Adaptada de Ley del IGV.

La operación no real no podrá ser acreditada mediante:

1) La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o,

2) La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

El numeral 15 del Artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV indica, respecto a las operaciones no reales tipificadas en el inciso b del artículo 44 de la Ley del IGV, que el contribuyente mantendrá su derecho al crédito fiscal siempre que cumpla lo siguiente:

- Haga uso de los medios de pago y cumpla con los requisitos que se encuentran enumerados dentro del numeral 2.3 del Artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV.
- Los bienes o servicios se traten de los mismos que se encuentran consignados en el comprobante o nota de débito.
- Que el comprobante cumpla con los requisitos que permitan ejercer el crédito fiscal, teniendo como única excepción la identificación correcta del emisor.

Adicionalmente el numeral 15 del Artículo 6 del Reglamento de la Ley del IGV indica que aun cuando se cumpliera con lo previamente mencionado el contribuyente usuario no tendrá derecho al ejercicio del crédito fiscal si se verificara que este tuvo conocimiento al momento de realizar la operación, que el emisor no era quien en realidad transfería el bien o prestaba el servicio.

Operaciones no reales no verificables (Artículo 19 de la ley del IGV)

Es importante mencionar que aun cuando se cuente con elementos que puedan reforzar la hipótesis de operaciones no reales respecto a algunos comprobantes emitidos por proveedores que

presentan un gran riesgo de ser empresas “fachadas”, no siempre va a ser posible para la Administración la tipificación de conformidad al Artículo 44 de la Ley del IGV.

Estos hechos se dan principalmente en situaciones en las que el contribuyente no proporciona información o la presenta parcialmente, hecho que dificulta no solo verificar la realidad de las operaciones, sino que limita la posibilidad de evaluar el cumplimiento de las normas por parte del contribuyente.

Ante estas situaciones se suele recurrir al Artículo 19 de la Ley del IGV, en la cual se tipifican los requisitos formales para el ejercicio del crédito fiscal, los cuales son los siguientes:

- Consignación del impuesto de forma separada dentro del comprobante de pago que sustenta la operación.
- Consignación de la razón social y RUC del emisor del comprobante y que dicho emisor se encuentre habilitado para la emisión del comprobante en la fecha en la que fue emitido.
- Anotación en el Registro de Compras de los comprobantes o notas que sustentan la operación.

Resoluciones del Tribunal Fiscal aplicadas a Operaciones No Reales

RTF N° 01145-1-2005 (Capacidad sustentatoria de Comprobantes de pago y registros contables)

En relación con las operaciones no reales, relacionadas al Impuesto General a las Ventas y no fehacientes, relacionadas al Impuesto a la Renta, el Tribunal Fiscal ha establecido, que es para poder hacer el uso del crédito fiscal o la deducibilidad de gastos no es suficiente contar con comprobantes de pago ni contar con el registro contable de los mismos, sino que es necesario que el contribuyente pruebe que las operaciones a las que comprenden dichos comprobantes se dieron en realidad.

RTF N° 04832-3-2005 (Capacidad sustentatoria de Contratos)

Conforme a lo manifestado por el Tribunal Fiscal un contrato escrito solamente representa la instrucción o mandato para la transferencia de un bien o la recepción de un servicio; sin embargo, no prueba que esto se haya realizado; además, señala que el contrato únicamente muestra que se da un acuerdo de voluntades entre las partes, más no prueba que los hechos contenidos en él se hayan dado.

RTF N° 03708-1-2004 (Conservación de elementos de prueba)

Los contribuyentes deben mantener un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que permitan acreditar que los comprobantes o notas de débito que acreditan el derecho al crédito fiscal corresponden a operaciones reales.

RTF N° 13687-1-2011 (Carga de la prueba)

El Tribunal Fiscal ha establecido que, si es sustento de un reparo que el contribuyente no ha podido acreditar la realidad de las operaciones, la carga de prueba le corresponde al mencionado contribuyente y no a la Administración. Este criterio se sustenta en el hecho de que no solamente se tienen observaciones respecto a los proveedores, sino que sumado a este hecho el contribuyente no ha podido probar la realidad de sus operaciones.

RTF N° 00434-3-2010 (Sustento de realidad de operaciones)

El Tribunal Fiscal ha señalado que para sustentar la realidad de sus operaciones el contribuyente fiscalizado debe acreditar la realidad de sus transacciones directamente con sus proveedores, para lo que puede proporcionar documentación que acredite la recepción de los bienes o documentación que permita acreditar que en realdad recibió los servicios contenidos en los comprobantes observados.

RTF N° 06368-1-2003 (Actuación conjunta de medios de prueba)

Es responsabilidad de la Administración Tributaria para poder determinar la realidad de las operaciones la labor de inspección, investigación y control de las obligaciones tributarias, pues para determinar dicho hecho se debe investigar todas las instancias del caso, valorando la información proporcionada y haciendo uso de los medios de prueba pertinentes siempre que se encuentren permitidos por la legislación tributaria, evaluándolos de forma conjunta y con una apreciación razonada.

RTF N° 04100-4-2007 (Acciones para verificar la realidad de operaciones)

El Tribunal Fiscal ha establecido que con el objetivo de determinar si las operaciones son no reales la Administración Tributaria debe realizar acciones que estén destinadas a evaluar la realidad de dichas operaciones, partiendo de la información del propio contribuyente fiscalizado, el uso de cruces de información con sus supuestos proveedores, así como el uso de otras medidas que le permitan verificar la efectiva realización de las operaciones observadas.

RTF N° 09239-3-2009 (Carga probatoria de la información proporcionada por los proveedores)

Si durante el cruce de información y la verificación realzada a los proveedores del contribuyente fiscalizado estos incumplieran con la presentación de información o no pudieran acreditar la realidad de las operaciones observadas, estos hechos por sí solos no le son imputables al contribuyente fiscalizado.

RTF N° 06440-5-2005 (Incumplimiento de obligaciones tributarias por parte de los proveedores)

El hecho de que los proveedores incumplan con sus obligaciones tributarias no es sustento suficiente para el desconocimiento del crédito fiscal.

RTF N° 10934-3-2012 (Necesidad de una evaluación conjunta)

Los criterios vertidos en las Resoluciones del Tribunal Fiscal de N° 09239-3-2009 y N° 06440-5-2005 no se aplican si la Administración Tributaria ha realizado una evaluación conjunta de varios hechos observados durante la fiscalización que permitan llegar a la conclusión de que las operaciones revisadas son no reales.

RTF N° 09072-1-2012 (Documentación a verificar en operaciones simuladas por venta de bienes)

En casos de operaciones simuladas se debe demostrar la trazabilidad de todas las operaciones observadas; es así que debe constatarse que se haya entregado efectivamente los bienes o se ha prestado los servicios y que esto se haya dado por los mismos proveedores que emiten los comprobantes. Esto implica que para el caso de bienes se debe verificar además de los pagos realizados, diversa documentación como los kardex, reportes de control de ingresos al almacén.

RTF N° 19094-2-2011 (Obligatoriedad de cruces)

No es obligatoria la realización de cruces por parte de la Administración para poder cuestionar si una operación es o no real.

CASUÍSTICA OBTENIDA DE RTFS:

Una vez revisados los diversos pronunciamientos del Tribunal Fiscal se revisa el caso de dos Resoluciones de este órgano resolutor que aplican estos pronunciamientos:

RTF N° 04479-10-2019:

En esta RTF se tiene que el contribuyente aduce que ni la falta de información proporcionada por sus proveedores o el incumplimiento de estos de sus obligaciones le es imputable, lo que va en concordancia con lo establecido con pronunciamientos del órgano resolutor; no obstante, se tiene en el presente caso que aún a pesar de habérsele requerido información sustentatoria de la realidad de sus transacciones este no proporcionó documentación que la acredite.

Por lo tanto, el fallo no ampara lo aseverado por el contribuyente manteniéndose el reparo determinado.

Tabla 4

RTF 04479-10-2019

RTF	04479-10-2019
Asunto	Reparo por operaciones no reales - Inciso b del Artículo 44 de la Ley del IGV
Posición Contribuyente	Señala que la Administración le da la razón en la resolución apelada al reconocer que si los proveedores omiten presentar información o incumplen con sus obligaciones tributarias, estos hechos no le pueden ser imputados, debiendo además realizarse una valoración conjunta y razonada de los medios probatorios presentados; no obstante, usa como sustento que los proveedores no cumplieron con sus obligaciones tributarias ni proporcionaron la información requerida y presentaban inconsistencias en sus declaraciones juradas, entre otros, lo cual a su parecer constituye un abuso de derecho. Señala también que la forma de contacto con sus proveedores era mediante el teléfono, sin contratos ni otra documentación y que las coordinaciones sobre cantidades y precios de los materiales se coordinaba directamente con los proveedores. Alega que los comprobantes observados eran por importes menores a los límites establecidos en la Ley N° 28194, por lo que fueron cancelados en sus oficinas y señala que para efectos de control de su contabilidad y a pesar de no estar obligado a bancarizar dichos pagos se giraron cheques a operarios de confianza para que los hagan efectivos y paguen a sus proveedores o en ocasiones se giraban a los mismos proveedores.
Información evaluada durante fiscalización	- Cruces de información (Inconsistencias en movimientos bancarios, en ingresos DAOT, en declaraciones mensuales y anuales, además tampoco fue posible la identificación de los proveedores que le permitieron cumplir con sus obligaciones con el contribuyente fiscalizado, no tienen capacidad económica ni operativa). - Contribuyente fiscalizado no presentó documentación sustentatoria a pesar de ser requerido; adicionalmente manifestó que realizó pagos usando cheques, no obstante no proporciono copia de los documentos.

RTF	04479-10-2019
Pronunciamiento Tribunal Fiscal	Se presentaron durante la fiscalización copias de las facturas objetos de reparo, Registro de Compras y Libro Diario, no obstante estas por si solas no acreditan la realidad de las operaciones y aún a pesar de haber sido requerida expresamente el contribuyente no presentó documentación que sustente la realidad de sus operaciones. Aunque a recurrente manifiesta haber cancelado algunas de los comprobantes observadas usando chequea, no presentó copias de los citados documentos que permitan identificar que cumplen con los requisitos establecidos en el Reglamento de la Ley del IGV para poder conservar el derecho al crédito fiscal, por lo que debía acreditar que dichos cheques contaran con la cláusula "no negociables" u equivalente, que hayan sido emitidas a nombre del emisor, que se cancelará todo el monto en un único cheque, entre otros. En tal sentido, al no proporcionar elementos mínimos de prueba que sustenten la realidad de sus operaciones se mantiene el reparo realizado

Nota. Información extraída de RTF N° 04479-10-2019

RTF N° 03867-9-2020:

En esta RTF se tiene que el contribuyente aduce que presentó información; no obstante, de conformidad con el fallo del órgano resolutor tenemos que no proporcionó la información sustentatoria aun cuando esta le fue solicitado de forma expresa.

Tabla 5

RTF N° 03867-9-2020

RTF	03867-9-2020
Asunto	Reparo por operaciones no reales - Inciso a del Artículo 44 de la Ley del IGV
Posición Contribuyente	Sostiene que cumplió con presentar diversa documentación, tales como órdenes de compra, guías de remisión remitente, entradas y salidas de almacén, control de existencias, entre otros, que acreditan las adquisiciones efectuadas a su proveedor, por lo que se debe levantar el reparo por operaciones no reales acotado por la Administración. Señala que no se valoraron los medios de pago utilizados para tener derecho al crédito fiscal, a pesar de que la propia Administración reconoce que proporcionó vouchers de transferencia mediante los cuales se realizó la cancelación de los comprobantes observados.

Información evaluada durante fizcalización	- Contribuyente señaló que no solicitó cotizaciones u otro documento de similar naturaleza debido a que no eran operaciones con crédito. - Cruces de información (Sin capacidad operativa ni económica, inconsistencias DAOT, DJ Renta, no exhibió sustentación de las compras que le permiten cumplir con las ventas al contribuyen)
Pronunciamiento Tribunal Fiscal	La administración realizó un cruce de información; sin embargo, no se obtuvo respuesta del proveedor; además no contaba con capacidad operativa, económica que permita el desarrollo de sus actividades. Se verificó la DAOT, donde se observó que no imputó ni le fueron imputadas operaciones, no evidenció cómo adquirió los bienes que posteriormente habría vendido al contribuyente fiscalizado; asimismo no declaró trabajadores en el periodo de revisión y sobre su domicilio fiscal declarado nadie en la zona dio razón al respecto. Aun cuando resulte razonable que el contribuyente adquiera bienes para el desarrollo de sus actividades, este no ha proporcionado medios probatorios que prueben la realidad de sus compras pese a haber sido requerido y encontrándose inconsistencias en lo presentado, por lo que el motivo del reparo se mantiene. Sobre lo alegado respecto a la no valoración de medios probatorios presentados, la carga de la prueba le corresponde al administrado, quien es el que dispone de la documentación; sin embargo, esto no se dio, por lo que la Administración cumplió con la valoración de lo presentado. Cabe mencionar que no le es aplicable la merituación de los medios de pago pues el reparo corresponde al inciso a del art. 44 de la Ley del IGV.

Nota. Información extraída de RTF N° 03867-9-2020

II.4. Metodología y procedimientos

II.4.1. Técnicas e instrumentos

El presente trabajo ha sido llevado a cabo aplicando la investigación de tipo cualitativa y descriptiva.

Respecto a la investigación cualitativa Bernal (2010)nos señala que mediante esta se busca evaluar a fondo casos particulares, donde a diferencia de la investigación cuantitativa se busca cualificar un fenómeno en base a sus principales características o rasgos. Es así que en nuestro caso se busca evaluar los principales vicios de tipificación incorrecta de operaciones no reales y

determinar la forma de identificación en estos casos, ya sean operaciones no reales de simulación absoluta y relativa.

Por otro lado, tenemos que sobre la investigación descriptiva Vásquez et al. (2023) menciona que su principal objetivo es la recolección de información para su análisis, teniendo como objetivo poder elaborar, de forma precisa y abarcando los puntos relevantes, una descripción de la situación o fenómeno que se estudie. En base a esto en el presente trabajo se evalúa diversa casuística relacionada a fiscalizaciones por operaciones no reales.

Se han utilizado las siguientes técnicas e instrumentos:

- Recolección y análisis de datos: Se ha recurrido a la recolección de datos para poder dar forma al presente trabajo, pues además de la recolección de antecedentes se ha requerido de la revisión de la normativa del Impuesto General a las Ventas para poder determinar lo que son consideradas operaciones de simulación absoluta o relativa, la revisión de Resoluciones del Tribunal Fiscal, los cuales nos ayudan a identificar errores realizados durante auditorías previas que han llevado a diversos procedimientos a terminar en nulidad, siendo este uno de los principales puntos que se busca evitar con la propuesta de un instructivo.
- Análisis de casos: Se ha revisado información de procedimientos fiscalizados llevados a cabo por terceros y propios, para poder identificar los procedimientos y prácticas habituales, así como poder identificar puntos que han sido o no tomados en cuenta durante dichos procedimientos con la finalidad de poder tener un mayor entendimiento de los procesos llevados a cabo por los auditores al realizar fiscalizaciones por operaciones no reales de simulación absoluta o relativa.

II.4.2. Procedimientos utilizados en el tratamiento del problema o caso

II.4.2.1. Identificación del problema.

La evasión fiscal es un problema grave, en el Perú tenemos una alta economía informal; no obstante, la evasión también se da por parte de empresas inscritas en el Registro Único de Contribuyentes.

Mediante el presente trabajo de investigación se busca contribuir con la labor de auditoría realizada por los agentes fiscalizadores de la Administración Tributaria a empresas con RUC, los cuales recurren a facturas o notas de débito para elevar su crédito fiscal indebidamente.

II.4.2.2. Análisis del marco normativo.

La simulación absoluta y relativa para la obtención de crédito fiscal indebido se encuentra tipificado en el Artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

En este artículo se indica que el emisor de los comprobantes por operaciones no reales se encuentra obligado al pago del impuesto general a las ventas consignado en dicho comprobante.

Adicionalmente se indica que el receptor del comprobante o nota pierde el derecho al crédito fiscal consignado en el mismo; no obstante, se establece una excepción cuando la simulación es relativa, pues de haberse utilizado los medios de pago señalados en el Reglamento el contribuyente podrá mantener el derecho al crédito fiscal de los comprobantes o notas de débito observadas.

Este último párrafo es bastante relevante, pues refleja uno de los principales desafíos en la auditoría de operaciones no reales, ya que aun cuando se cuenten con elementos que sustenten la no realidad de las operaciones consignadas en los comprobantes o notas de débito las empresas que recurren a la simulación de operaciones suelen protegerse con documentación que acredita que han realizado transferencias o depósitos, por este motivo una incorrecta tipificación de las operaciones no reales puede conllevar no solo a nulidades, sino que también puede contribuir a que el

contribuyente fiscalizado evasor salga indemne de un procedimiento de fiscalización y pueda beneficiarse indebidamente de devoluciones por su crédito fiscal.

Mediante el numeral 15.4 del Artículo 6 del Reglamento de la Ley del Impuesto General a las Ventas se nos indica adicionalmente al requisito del uso de medios de pago y cumplimiento de los requisitos establecidos en el numeral 2.3 del artículo 6 del mencionado Reglamento que también se debe cumplir con el hecho de que los bienes o servicios consignados en el comprobante de pago deben ser los mismos que han sido adquiridos o recibidos por parte de un tercero distinto al emisor y además el comprobante de pago debe cumplir los requisitos que le permitan poder ejercer el crédito fiscal con la única excepción de que el emisor no es quien vende los bienes o presta los servicios consignados en él.

Finalmente tenemos que el numeral 2.3 del Artículo 6 del Reglamento de Comprobantes de Pago señala los medios de pago válidos para el sustento del ejercicio del crédito fiscal son la transferencia, los cheques con la cláusula de "no negociable" o similares y las órdenes de pago.

Respecto a estos dos medios de pago se tienen dos características, las cuales siempre deben cumplirse, la cual es que la transferencia, cheque u orden de pago permitan la cancelación del comprobante o nota mediante una sola transacción y que esta transacción se realice en un periodo dentro de los 4 meses luego de emitido el comprobante, cabe mencionar que respecto al cheque solo se requiere que este haya sido girado dentro de este periodo.

Respecto a pronunciamientos sobre casos de operaciones simuladas, tenemos que el Tribunal Fiscal deja en claro que la información o falta de esta por parte de los proveedores que nos lleve a tener indicios de simulación de operaciones no es suficiente para acreditar la no realidad de estas. No obstante, es claro, que son un indicio que suma a las conclusiones a las que se arriben luego de la merituación documentaria de lo proporcionado por el sujeto objeto de una auditoría.

Tenemos, además, que entre sus pronunciamientos el órgano resolutor ha puntualizado que con el objetivo de probar la realidad de sus operaciones el contribuyente debe poder demostrar documentariamente que sus transacciones se han llevado a cabo de forma directa con los emisores de los comprobantes objetados.

II.4.2.3. Procedimiento inicial de fiscalización de operaciones no reales.

Para la construcción de la alternativa de solución se pasará a enunciar de forma detallada los procedimientos, la documentación y el análisis que se realiza.

II.4.2.3.1. Carta de presentación y Requerimiento inicial.

A través de la Carta de presentación se presenta al o a los agentes fiscalizadores que llevarán a cabo el procedimiento de fiscalización; además se indican los periodos y tributos a fiscalizar y de tratarse de una fiscalización parcial se indican, además, los elementos y aspectos del procedimiento fiscalizador.

Es también mediante cartas emitidas durante la fiscalización que se indica el reemplazo del agente fiscalizador, la ampliación de la fiscalización parcial a nuevos aspectos y elementos o la ampliación a una fiscalización definitiva d a partir de una fiscalización parcial.

Mediante el Requerimiento inicial se solicita al contribuyente documentación que incluye libros y registros relevantes al impuesto y al ejercicio fiscalizado; adicionalmente se suele solicitar también un análisis del impuesto.

Una fiscalización que puede desembocar en una auditoría por operaciones no reales usualmente tiene como tributo a fiscalizar el Impuesto General a las Ventas y al tratarse de una fiscalización parcial, además incluye como elemento al Crédito Fiscal de adquisiciones y compras y como elemento las operaciones de compras y adquisiciones.

Cabe mencionar que lo enunciado en el párrafo previo es lo habitual; sin embargo, no necesariamente se aplica en todos los casos, pues de encontrarse indicios que reflejen irregularidades se pueden ampliar los elementos y aspectos de la auditoría o de tratarse de una fiscalización por un tributo diferente se tendría que iniciar un procedimiento de fiscalización adicional.

También es importante resaltar que es relevante que el contribuyente esté al tanto del procedimiento que se está llevando a cabo, por lo que adicionalmente a la notificación por buzón electrónico y las llamadas telefónicas al contribuyente se deben utilizar las notificaciones de forma presencial o por publicación.

II.4.2.3.2. Resultado de Requerimiento inicial.

El resultado de un Requerimiento inicial contiene la revisión y evaluación realizada por parte del auditor de la información proporcionada por el contribuyente en respuesta al Requerimiento inicial.

Su importancia radica en que es a través de este resultado que se analiza por primera vez si el contribuyente ha proporcionado la información contenida en el Requerimiento inicial, lo cual es el requisito para dar inicio al plazo de fiscalización mediante el cual se le puede solicitar al contribuyente información y documentación, el cual es de 6 meses en una fiscalización parcial y de 12 meses en una fiscalización definitiva.

Corresponde que en caso de que el contribuyente no presente información o presente parcialmente lo solicitado la emisión que se tipifique la infracción por el numeral 5 del Artículo 177 del Código Tributario y se emita un segundo requerimiento de naturaleza reiterativa, mediante el cual se le da la oportunidad al contribuyente de subsanar la infracción tipificada.

Este requerimiento en el caso de la auditoría por operaciones no reales es relevante pues permite tener un conocimiento inicial de la información de la que dispone el contribuyente y su

comportamiento ante una fiscalización; además, mediante ella se empieza a tener la noción de si es que se va a a ser posible o no verificar la realidad de las operaciones del contribuyente fiscalizado durante la auditoría, lo que conlleva que una auditoría finalice con la emisión de Resoluciones de Determinación por requisitos formales, los cuales se encuentran enunciados en el Artículo 19 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

II.4.2.3.3. Requerimientos de información.

Los requerimientos posteriores al inicial y su reiterativo en los cuales no se determinan observaciones son denominados Requerimientos de información. Mediante estos requerimientos se solicita documentación e información sustentatoria respecto a los comprobantes y notas sobre los cuales se tiene la sospecha de que se tratan de operaciones no reales.

La información solicitada para el sustento de la realidad de las operaciones puede ser, entre otros:

- Comprobantes observados.
- Guías de Remisión.
- Órdenes de servicio.
- Requerimientos. cotizaciones, proformas.
- Contratos.

Cabe mencionar que, si bien se suele especificar alguna documentación de forma específica como la mencionada previamente, esta no se encuentra delimitada por lo que el contribuyente puede presentar toda la información adicional que considere relevante para sustentar la realidad de sus operaciones, tales como correos o imágenes.

No hay un número definido de Requerimientos de información a emitir durante un procedimiento de fiscalización, pues en base a la información proporcionada por el contribuyente pueden surgir nuevas observaciones que requieran de mayor documentación sustentatoria.

II.4.2.3.4. Cruces de información.

En forma paralela a los Requerimientos de información el agente fiscalizador solicita información a terceros, los cuales vienen a ser los emisores de las facturas observadas.

Entre la documentación solicitada se encuentra la siguiente:

- Registro de Ventas.
- Registro de Compras.
- Comprobantes.
- Guías de remisión
- Medios de pago por la venta o prestación de servicios al contribuyente fiscalizado.

Estos cruces se realizan con la finalidad de verificar si las operaciones entre los proveedores o prestadores de servicios con el contribuyente fiscalizados e han dado en realidad y se verifica la coincidencia entre lo proporcionado por estos y lo presentado o aseverado por el contribuyente fiscalizado.

II.4.2.3.5. Visita al contribuyente.

Como primer acercamiento al contribuyente se realiza una vista al domicilio fiscal al mismo, mediante la cual se busca conocer de forma clara las actividades del negocio del contribuyente.

Al respecto, es relevante resaltar que la Intendencia Lima es la intendencia con mayor cantidad de contribuyentes; no obstante, esto no es debido a que la mayoría de las empresas realicen sus operaciones en Lima, sino a que la mayoría de las empresas cuenta con sus oficinas

administrativas allí o declaran domicilios de terceros para que como contribuyentes formen parte de la Intendencia en mención.

Esto es un problema al momento de realizar las visitas, pues es posible que al realizarlas nos encontremos ante una viviendo o compleja habitacional o una oficina, lo que en varios casos no permite una verificación plena de las actividades que realiza el contribuyente que se encuentra en procedimiento de fiscalización.

II.4.2.3.6. Verificaciones domiciliarias.

De forma adicional al cruce de información se realizan verificaciones domiciliarias a los proveedores de los comprobantes o notas de débito observadas, con la finalidad de verificar si estos en realidad realizan la venta o prestan los servicios que se encuentran consignados en los documentos observados.

Al momento de realizar estas verificaciones nos encontramos ante el mismo problema que el de las visitas, pues nos encontramos ante viviendas u oficinas, o como es en el caso de las operaciones no reales viviendas en las cuales no se tiene conocimiento alguno de las empresas o titulares de las mismas, direcciones falsas o viviendas de familiares.

II.4.2.3.7. Evaluación de información proporcionada.

La evaluación de la información proporcionada en respuesta a los Requerimientos de información es la que determinará si nos encontramos o no ante operaciones no reales y cuál es el tipo de las mismas, simulación absoluta o relativa.

Cabe mencionar que, si bien no hay un procedimiento general determinado, pues los casos en auditoría suelen ser bastante distintos entre sí se suelen revisar cierta documentación de forma usual.

Entre estas tenemos la revisión del contenido de las guías de remisión, mediante la cual se revisan las placas consignadas, la capacidad de los vehículos con estas placas y si es coherente con lo contenido en las guías, los propietarios de estos vehículos, las direcciones de partida y de destino y la licencia vehicular.

Adicionalmente se realizan verificaciones sobre la capacidad operativa y económica de las empresas emisoras de los comprobantes observados y se evalúa otra documentación adicional que haya sido proporcionada por el contribuyente.

II.4.2.3.8. Resultado de Requerimiento de Información.

En el resultado de Requerimiento de información se deja constancia de la evaluación que se ha realizado de lo proporcionado por el administrado, es así que se detalla lo presentado, se consigna el resultado de la evaluación de la documentación sustentatoria y se consignan las observaciones halladas a dicha documentación.

Se debe ser claro al momento de señalar las observaciones, pues estas son las que sustentan la tipificación que se va a realizar; es decir, si se va a determinar que las operaciones no reales encontradas durante la fiscalización corresponden al inciso a del Artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas debe haberse determinado durante la revisión documentaria que estas no se dieron en realidad, pues de haberse dado no corresponderían a dicho inciso.

Es importante resaltar esto, pues es causal de nulidad que lo tipificado no guarde relación con lo que se encuentra en el contenido de los documentos emitidos durante la fiscalización.

Las operaciones no reales suelen estar asociadas a la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, motivo por el que se consigna por lo menos desde el último resultado previo al Requerimiento de observaciones que potencialmente se incurrirá en dicha infracción.

II.4.2.3.9. Requerimiento de Observaciones y resultado.

El Requerimiento de Observaciones se realiza una vez se cuenta con indicios sobre el reparo que se va a tipificar; no obstante, esto no es definitivo, pues es mediante este requerimiento que se le da la oportunidad de defensa al contribuyente pudiendo brindar sus descargos ante lo manifestado por la Administración.

En el caso de las operaciones no reales mediante este requerimiento se le pide documentación adicional que sustente sus operaciones, pues para emitir este resultado el auditor ya cuenta con indicios que le llevan a suponer que las operaciones observadas son no reales.

El resultado al Requerimiento de Observaciones suele ser el documento previo al término de una fiscalización; no obstante, esto no siempre es definitivo, pues cada auditoría tiene sus particularidades. En este resultado se meritua la documentación adicional con la cual el contribuyente busca levantar las observaciones que podrían llevar a potenciales reparos.

Como se mencionó en el punto previo las operaciones no reales suelen estar asociadas a la infracción del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, es por ello que se hace mención a estos tanto en el Requerimiento de observaciones como en el resultado.

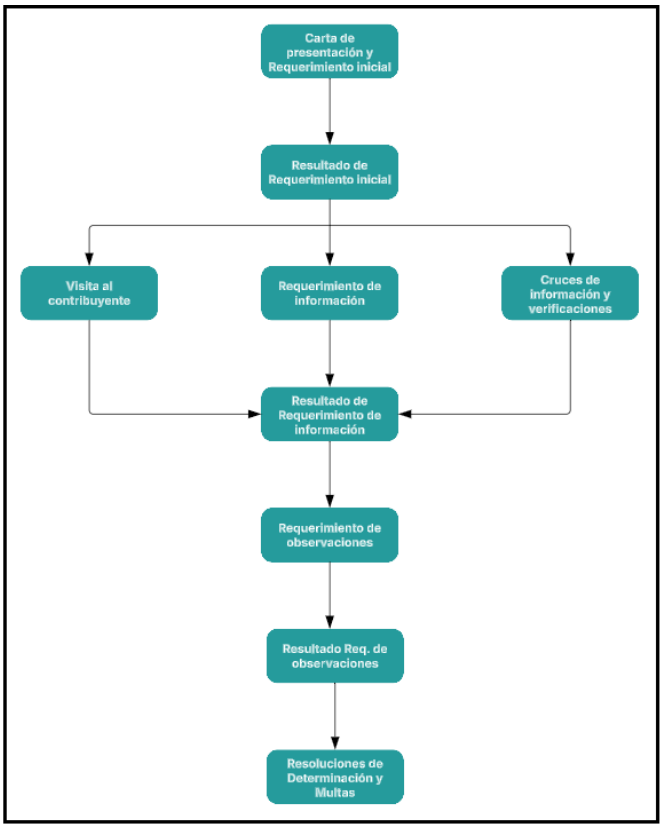
II.4.2.3.10. Resoluciones de Determinación y de Multa.

De conformidad con el Artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización sabemos que el procedimiento concluye con la notificación de las Resoluciones de Determinación, y de ser el caso las de Multa.

Mediante estos valores se determina la cuantía del tributo además de sus intereses y la base legal que sustenta el reparo.

Figura 4

Procedimiento regular de fiscalización por ONR



Nota. Procedimiento auditoría ONR

II.4.2.4. Propuesta de instructivo para determinar una operación no real bajo simulación absoluta o relativa.

En este punto en base a la problemática encontrada y en coherencia con el análisis del marco normativo y los criterios adoptados por el Tribunal Fiscal y luego de haber revisado el procedimiento regular se procederá a detallar la propuesta de instructivo para la determinación de una operación no real bajo simulación absoluta o relativa para ser aplicado en una Administración Tributaria.

II.4.2.4.1. Descripción de la propuesta.

El instructivo propuesto busca ayudar en la labor de auditoría al poder identificar el tipo de operación no real que se está revisando.

Mediante esta instructivo se busca evitar los casos de nulidad y la incorrecta tipificación del tipo de operación no real que se audita, esto debido a que esto no solo provoca que un contribuyente que incurre en operaciones no reales salga bien librado de una auditoría, sino que puede llegar a generar una afectación en las arcas del Estado mediante la solicitud de devoluciones.

Es menester resaltar que aun cuando se busca tipificar correctamente las operaciones no reales con esta propuesta no se busca generar ningún tipo de abuso ni desconocer derechos al contribuyente, pues es claro que en los casos de operaciones no reales enmarcadas en el inciso b del Artículo 44 de la Ley del IGV el contribuyente mantiene el derecho al crédito fiscal de cumplir con lo establecido en el Reglamento del impuesto.

Etapa inicial de la fiscalización:

En esta etapa el auditor no solo debe buscar entender el giro del negocio del contribuyente que se encuentra auditando, sino también debe conocer las obligaciones del contribuyente, pues es en base a esto que se va a tener un panorama más claro de lo que se audita.

Asimismo, mediante esto se va a tener claro si se están cumpliendo o no con los requisitos sustanciales y formales que permiten el uso del derecho al crédito fiscal.

Adicionalmente esto se complementa con una visita domiciliaria que permite tener mayor conocimiento de las actividades propias de la empresa. También facilita la comunicación entre el contribuyente y el auditor a cargo de la fiscalización.

Es recomendable en esta etapa que se comience con el procedimiento de los cruces de información, si se tiene una noción sobre los proveedores riesgosos, solicitando información y haciendo las verificaciones necesarias.

Este proceso abarca la notificación de la carta que presenta a los auditores, el requerimiento inicial, su resultado y de ser necesario el requerimiento reiterativo del inicial y su resultado.

Etapa media de la fiscalización:

En esta etapa, se emiten los Requerimientos orientados a solicitar sustento documentario por las operaciones sobre las cuales se tiene sospechas de que puedan ser ficticias, en esta etapa no se especifica un reparo; sin embargo, se le indica al contribuyente sobre los comprobantes y proveedores objeto de observación.

Durante esta etapa se termina con los cruces y verificaciones necesarias sobre los proveedores observados de haberse empezado en la etapa inicial, de no ser este el caso se inicia y se terminan con estos durante esta etapa.

Es en el último requerimiento previo al de observaciones que se deja claro el motivo por el que se establecerá el presunto reparo, siendo el motivo para el caso que nos atañe el inciso del artículo 44 de la Ley del IGV que sustenta el reparo.

Etapa final de la fiscalización:

Esta etapa da inicio con el requerimiento de observaciones, mediante el cual se indica el motivo del reparo por las presuntas operaciones no reales. Es importante cumplir con esto pues se le debe otorgar el derecho a la defensa al contribuyente fiscalizado.

Se concluye con el resultado del requerimiento de observaciones y la emisión de valores, los cuales se sustentan en todos los actos realizados durante la fiscalización.

II.4.2.4.2. Propuesta.

Como se mencionó en la descripción el instructivo se distribuye en tres etapas, en las cuales se dan los actos administrativos mediante los cuales se le requiere información al contribuyente y se evalúa la información proporcionada por este.

Tabla 6

Objetivos y alcances de la propuesta

INSTRUCTIVO	
OBJETIVO	Apoyar la labor de un auditor en la fiscalización de operaciones no reales, para que el procedimiento de fiscalización no caiga en nulidades y se emitan los valores correctamente.
ALCANCE	Este instructivo aplica a las auditorias del Impuesto General a las Ventas parciales en las cuales se detecten indicios de operaciones no reales.

Nota. Objetivos y alcances de instructivo

Tabla 7

Procedimientos de Instructivo

INSTRUCTIVO		
ETAPA	No.	PROCEDIMIENTOS
ETAPA INICIAL	1.1	- Notificación de Carta de presentación y del Requerimiento de información inicial. - Comunicación con el contribuyente para asegurarse de que esté al tanto del procedimiento. - Recopilación de normativa del giro de negocio del contribuyente. - Visita al contribuyente. - ¿El contribuyente presenta información? Sí: Proceder con 1.2 No: Proceder con 1.3
	1.2	* Contribuyente presenta información: - Merituación de la información proporcionada. - Resultado de Requerimiento inicial. - Se continúa con 1.5
	1.3	* Contribuyente no presenta información: - Emisión de requerimiento reiterativo. - ¿El contribuyente presenta información? Sí: Proceder con 1.2 No: Proceder con 1.4
	1.4	* Contribuyente no presenta información: - Se evalúa reparo por obligaciones formales
	1.5	* Se tienen indicios de operaciones no reales: Sí: Se inicia con las verificaciones respectivas y cruces de información a los proveedores observados y se continúa con 2.1 y 2.2. No: Se evalúa el cumplimiento de las obligaciones sustanciales y formales.

INSTRUCTIVO		
ETAPA	No.	PROCEDIMIENTOS
ETAPA MEDIA	2.1	- En base a lo determinado por las indagaciones se emite un Requerimiento de información en el cual se solicita nformación sustentatoria relacionada a los comprobantes o notas de débito observados. - ¿El contribuyente presenta información? Sí: Proceder con 2.3 No: Proceder con 2.4
	2.2	- Se meritúa la información obtenida de los cruces de información y se hace una revisión de la capacidad de la empresa - ¿Hay indicios de que los proveedores han realizado operaciones no reales? Sí: Refuerza los puntos 3.1 y 3.2 No: Posibilidad de reparo depende de 2.5
	2.3	* Contribuyente presenta información: - Merituación de la información proporcionada. - Resultado de Requerimiento de información. - ¿Se considera que se requiere más información? Sí: Proceder con 2.1 No: Proceder con 2.5
	2.4	* Contribuyente no presenta información: - Emisión de requerimiento reiterativo. - ¿El contribuyente presenta información? Sí: Proceder con 2.3 No: Proceder con 3.1
	2.5	* ¿Se tienen indicios de que las operaciones son simuladas en base a la documentación proporcionada por el contribuyente? Sí: Proceder con 2.6 No: Se levanta el reparo.
	2.6	* ¿Existieron los bienes y/o servicios consignados en los comprobantes? Sí: Proceder con 2.7 No: Proceder con 3.1
	2.7	* ¿El contribuyente ha presentado medios de pago de conformidad al Reglamento del IGV? Sí: Se procede con 3.4; no obstante, el contribuyente fiscalizado mantendrá el derecho al crédito fiscal No: Proceder con 3.2

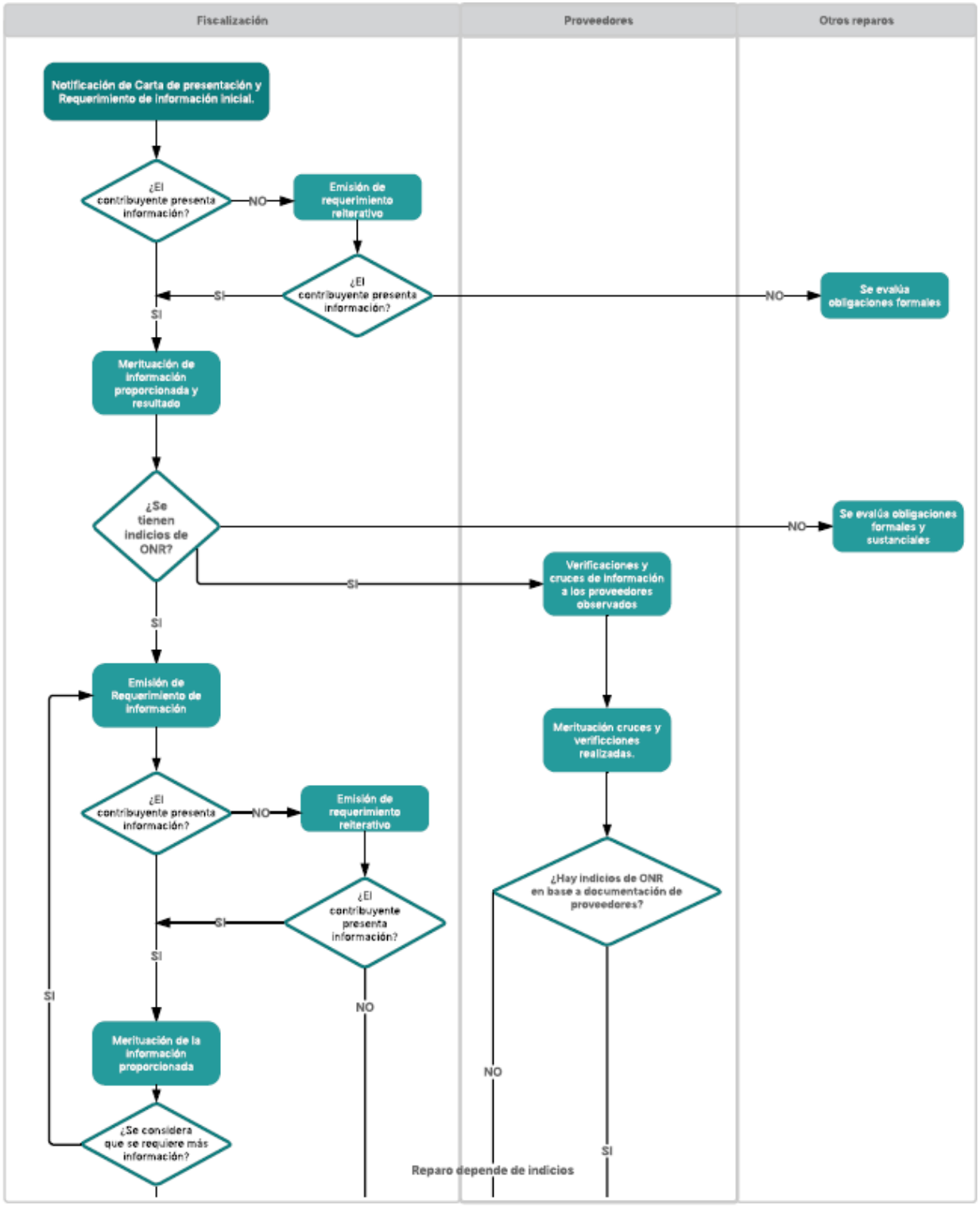
INSTRUCTIVO		
ETAPA	No.	PROCEDIMIENTOS
ETAPA FINAL	3.1	- Notificación del Requerimiento de observaciones de conformidad con el inciso a del Artículo 44 de la Ley del IGV. - ¿El contribuyente presenta información? Sí: Proceder con 3.3 No: Proceder con 3.4
	3.2	- Notificación del Requerimiento de observaciones de conformidad con el inciso b del Artículo 44 de la Ley del IGV. - ¿El contribuyente presenta información? Sí: Proceder con 3.3 No: Proceder con 3.4
	3.3	* Contribuyente presenta información: - Merituación de la información proporcionada. - Resultado de Requerimiento de observaciones. - ¿Se determina que hay operaciones no reales? Sí: Proceder con 3.4. No: Se levanta el reparo.
	3.4	Se emiten las Resoluciones de Determinación por Operaciones no Reales

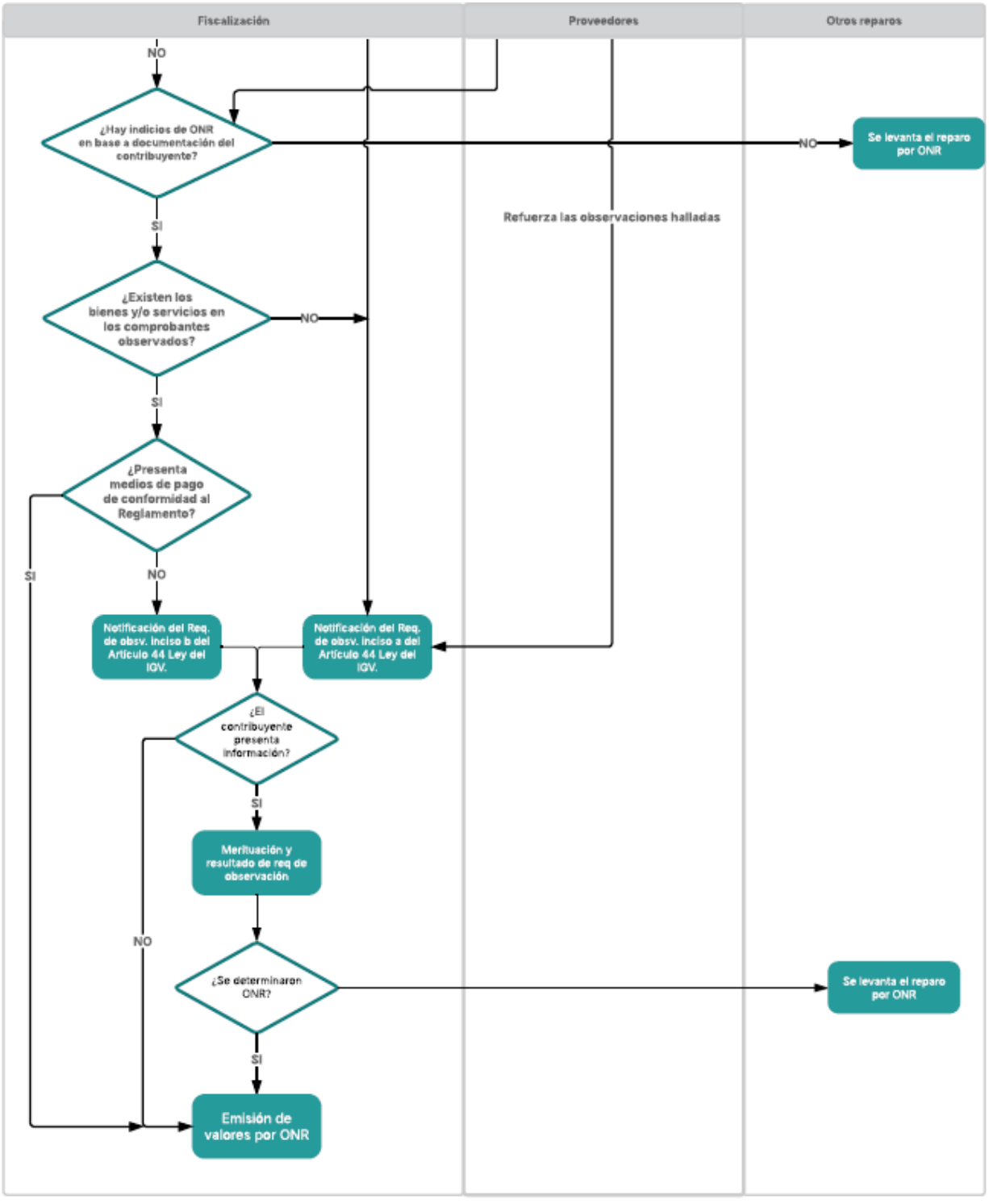
Nota. Procedimientos de instructivo

En base al instructivo desarrollado en el cuadro anterior se ha preparado un flujograma con los procesos que se habrá de seguir para la realización de auditorías para operaciones que se supone son no reales, el cual se encuentra a continuación

Figura 5

Flujograma de instructivo propuesta





Nota. Flujograma del instructivo planteado

II.5. Resultados de la actividad

II.5.1. Detalles de la aplicación de las técnicas, instrumentos y procedimientos

Como se mencionó en el presente trabajo se aplicó la investigación cualitativa, descriptiva y aplicada.

Se revisó normativa y pronunciamientos realizados en instancia de apelación, los cuales son realizados por el Tribunal Fiscal para poder tener un mayor entendimiento de las operaciones simuladas y su tipología.

Adicionalmente se procedió a revisar casos de operaciones no reales con sus respectivos fallos para poder conocer lo que se ha considerado como información suficiente para sustentar o no la realidad de las operaciones. Es importante resaltar que esto se ha hecho en base a información de la instancia de apelación, pues en la etapa de reclamación no se cuenta con información pública.

La problemática tratada fue identificada en base a la necesidad de combatir la evasión fiscal por parte de contribuyentes “formales”, los cuales recurren a diversos métodos en pos de disminuir su obligación tributaria.

Se escogió de forma específica a las operaciones no reales, pues suelen ser una auditoría muy usual en la Administración Tributaria y porque el impuesto al que afectan, el IGV, es el que más contribuye a la recaudación por lo que es indispensable buscar formas que permitan ajustar a la realidad lo que se recauda por este tributo.

Dentro del análisis normativo se consolidó la normativa y jurisprudencia recopilada, llegando así a obtener mayor claridad en lo que respecta a una correcta identificación de las operaciones no reales y los criterios que le son aplicados.

Posteriormente se procedió con una revisión del procedimiento de fiscalización puntualizando lo que se realiza en una auditoria de operaciones no reales para poder determinar el panorama previo a la aplicación del instructivo.

Como parte final y en partiendo del procedimiento de fiscalización usual y lo consolidado de la revisión normativa y de jurisprudencia se obtiene la propuesta de instructivo para determinar una operación no real bajo simulación absoluta o relativa para ser aplicado en una Administración Tributaria, la cual se ubica en el punto II.4.2.4.2.

Continuando con el proceso se presenta un cuadro comparativo en el cual se observan las diferencias y ventajas que se obtendrían bajo la aplicación de la propuesta sugerida, cabe mencionar que su cuantificación sería verificable cuando se emplee el instructivo en cuestión; no obstante, para la elaboración del mismo adicionalmente a la jurisprudencia se ha tomado en cuenta casos vistos en la realidad laboral, los cuales forman parte de la reserva tributaria, pero ayudan a enfocar el sentido de la necesidad de un instructivo.

Tabla 8

Mejoras y beneficios de la implementación

Procedimiento regular	Instructivo planteado
Se cuenta con una secuencia de pasos; no obstante, no se ha definido un procedimiento claro.	Procedimiento definido que no limita el accionar propio de los auditores.
No hay inclusión de pronunciamientos de órganos resolutores.	El procedimiento toma en cuenta pronunciamientos del Tribunal Fiscal para determinar el tipo de operación de forma efectiva.
Tiempos promedio para término de auditoría no están definidos.	La optimización del proceso genera ahorro de tiempos en la tipificación y término de casos.
Se presentan casos de incorrecta tipificación y nulidades.	Se disminuirían los casos con una incorrecta tipificación y la propensión a nulidades.

El procedimiento de fiscalización está definido en su reglamento; no obstante, no se han establecido mayores especificaciones respecto a las diferentes fiscalizaciones que realiza la Administración	Se define un tratamiento específico para la fiscalización de operaciones simuladas.
El procedimiento regular solo se vería modificado por una modificación normativa	Un instructivo es adaptable en el tiempo y puede enriquecerse con aportes de los propios auditores.

Nota. Perspectivas de mejora por implementación de instructivo

II.5.2. Análisis de las alternativas de solución

Ventajas.

1. Optimización de tiempos de auditoría:

Tener un ordenamiento de procesos beneficia la labor del auditor, pues se evita que se realicen procedimientos de forma dispersa, pudiendo realizar más actividades en menor tiempo.

2. Menor incidencia de nulidades o tipificaciones incorrectas:

Tener un procedimiento específico para la identificación de las operaciones simuladas generará que la tipificación incorrecta sea menos habitual, lo cual evitará que se giren valores con monto cero cuando no corresponde hacerlo y disminuirá las nulidades en instancia de reclamación, apelación o en fase contenciosa administrativa.

3. Se evita la reevaluación de fiscalizaciones terminadas:

Las nulidades conllevan que una Fiscalización se retrotraiga a la etapa en la auditoría en el que se dió la causal de esta, lo que se evitaría con una adecuada tipificación.

4. Menores "costos administrativos" en otras instancias:

Una menor incidencia en tipificaciones incorrectas no solo genera que la labor de auditoría se pueda realizar en un tiempo menor al habitual, sino que libera de tiempo a otras instancias.

5. Menor evasión:

Es el propósito inicial de la implementación de un instructivo, el cual se consigue al poder girar los valores de término de la fiscalización con la tipificación adecuada.

6. Facilidad en la capacitación de auditoría de operaciones no reales:

Los nuevos auditores podrían adaptarse más rápidamente a este tipo de auditorías, esto debido a tener un procedimiento definido.

Desventajas.

1. Tiempos elevados de implementación:

Al tratarse de un procedimiento con un orden establecido (secuencia de requerimientos y resultados que llevan a la emisión de valores), aunque no definido es probable que conlleve un tiempo de implementación operativo.

2. Resistencia al instructivo:

Se podrían presentar resistencia en las fases iniciales de implementación del instructivo.

3. Particularidades propias de la labor de auditoría:

Cada auditoría es diferente y por ende las observaciones que se encuentran en en ellas varían, lo que conlleva que no se puedan estandarizar en su totalidad un procedimiento.

4. Necesidad de actualización periódica:

Un instructivo ayuda al proceso; no obstante, no es definitivo, pues sienta las bases pero no determina por completo un proceso. Esto sumado a los cambios que se presentan tanto normativos como tecnológicos implica que se pueden generar modificaciones en el tiempo que ameriten una actualización del mismo.

5. Nuevas formas de evasión:

Los contribuyentes que recurren a operaciones simuladas para pagar una menor obligación tributaria o beneficiarse recurren a diversas estrategias para encubrir dichas simulaciones. Esto es

algo que a la larga puede generar cambios en el proceso mismo de la auditoría, lo cual implicaría que se deban hacer ajustes.

II.5.3. Discusión de las alternativas de solución

Para la presente investigación se citó 6 antecedentes, de los cuales tres son internacionales, los cuales corresponden a México, Colombia y España, la importancia de los antecedentes internacionales es que nos permiten establecer un símil que nos permite comparar la realidad nacional con la de otros países.

El presente trabajo coincide con el trabajo de Sanchez (2022) en que busca una propuesta de mejora al procedimiento realizado ante las operaciones simuladas, en el citado trabajo se llegó a la conclusión de que el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, que es el cual determina el procedimiento ante la detección de operaciones no reales ha sido modificado en repetidas veces a causa de buscar corregir deficiencias en su procedimiento; además se hace mención a la falta de capacidad infraestructura, de personal. De activos o material; no obstante, no se define esta falta de capacidad. Ante esto es importante mencionar que a diferencia de lo que sucede con el artículo en mención parte de la normativa fiscal mexicana, la norma relacionada a operaciones no reales no ha sufrido modificaciones en el último tiempo obteniéndose mayor claridad respecto al procedimiento de fiscalización por los pronunciamientos de un órgano resolutor como es el Tribunal Fiscal. Es por este motivo que se sustenta la importancia de una guía que permita su identificación, la cual de alguna forma recoja lo que se ha ido observando con el pasar de los años en materia de operaciones no reales, no quitando esto la necesidad de que se deba hacer la revisión de las normativas necesarias para poder tener un mayor control sobre este tipo de operaciones.

De forma similar al trabajo mencionado en el párrafo previo Amaya (2023) hace un análisis de su normativa en materia de operaciones simuladas, centrándose en los proveedores ficticios y

su marco sancionador; sin embargo, no excluye de su análisis a los beneficiados de las facturas emitidas por estos. Durante la investigación se legó la conclusión que aun cuando todas las operaciones llevadas a cabo con un proveedor calificado como ficticio no son válidas para la deducción de la renta ni se pueden aplicar contra el impuesto sobre las ventas, hecho que no tiene un efecto retroactivo, no es necesaria dicha calificación para el desconocimiento del crédito, pues de demostrarse que las operaciones no son reales se pueden desconocer los beneficios tributarios ligados a estos.

Ante esto se menciona; sin embargo, que los indicios que se tienen son medios de prueba que se pueden considerar válidos; no obstante, se requiere la evaluación conjunta de estos con otros elementos probatorios para determinar la existencia de una simulación de operaciones; hecho similar al contenido en pronunciamientos del Tribunal Fiscal en el que se determina que no se puede sustentar únicamente la falta de fehaciencia en indicios recopilados de los proveedores únicamente, pues el incumplimiento de obligaciones o la deficiencia documentaria sustentatoria de su parte no le es imputable al beneficiario del crédito fiscal.

En su investigación Gonzáles (2020) busca diferenciar dos términos que llevan a confusión en el ordenamiento tributario español, siendo el primero de estos términos el fraude de ley, el cual es un tipo de elusión en el cual se usa normas que no son aplicables a una circunstancia; mientras que llega a la conclusión que la simulación hace uso de una cubierta que busca hacer parecer real algo que no lo es. Este hecho nos permite conocer más a fondo lo que es considerado la simulación absoluta o la relativa en base a otro ordenamiento jurídico para corroborar si el criterio aplicado en el instructivo es similar al de España; de esto se conoce que la simulación plasmada en la Ley Tributaria es la relativa, hecho distinto al ordenamiento peruano donde se tipifican los dos en la Ley del IGV

Respecto a los antecedentes nacionales tenemos en primer lugar que Cueva (2023) señala que las operaciones no reales dependen principalmente del auditor en lugar de depender de una normativa, adicionalmente señala que como recomendación se debería tener una mayor claridad de los criterios aplicados para la identificación de operaciones no reales. Esto prueba que se tienen conceptos dispares al momento de realizar auditorías del tema, los que provocan que los contribuyentes lleven las reclamaciones a otras instancias en pos de levantar sus reparos, hecho que podría disminuirse considerablemente si en base a la normativa propia del tema y de la jurisprudencia disponible se aplica un procedimiento uniforme, hecho buscado en el presente trabajo mediante la implementación de un instructivo.

Balcázar (2023) en su investigación entrevistó a especialistas obteniendo como resultado que el 67% de los especialistas entrevistados no consideraban que debiera ser válido el uso del crédito fiscal correspondiente a comprobantes o notas que se hayan determinado que corresponden a operaciones de simulación relativa, aun cuando acreditaran el uso de medios de pago de conformidad con lo establecido en el Reglamento del IGV. Esta es una problemática en auditoría, pues se trata de una práctica habitual que los contribuyentes consideren que no deben perder el derecho al crédito fiscal por acreditar los medios de pago aun cuando se cuentan con claros indicios de la presencia de operaciones simuladas dentro de sus transacciones; no obstante, se debe mantener coherencia con lo que está estipulado en la normativa, hecho por el que dentro del instructivo sugerido se incluye la verificación de los medios de pago.

Por último, tenemos lo manifestado por Valdez (2022) en su trabajo investigatorio en el cual indicó que lo manifestado por el Tribunal Fiscal en la RTF de N° 1759-5-2003 le es aplicable a tanto a las operaciones que sean no reales como a las no fehacientes. Conforme a esta resolución tenemos que para la determinación de simulación de una operación se debe cumplir alguna de estas

condiciones: que una de las partes no haya estado involucrada en la operación, que ninguna de las partes haya participado de la misma, que el objeto o servicio contenido en el comprobante observado no haya existido o alguna combinación de los puntos mencionados. Esto ha sido algo que se consideró dentro del instructivo y abre la puerta a la aplicación para el uso de otro instructivo respecto a operaciones no fehacientes, pues conforme a lo mencionado en este antecedente ambas usan criterios y normativa similar para poder determinar la existencia o no de simulaciones.

II.5.4. Alcance y limitaciones de la alternativa elegida

Alcance.

El instructivo propuesto busca apoyar en la labor de los auditores en el caso de auditorías por operaciones que se presume son no reales, partiendo desde la notificación de la carta que presenta a los auditores y la notificación del requerimiento inicial hasta la emisión de valores. Se ha buscado abarcar todo el proceso fiscalizador para que pueda ser usado como fuente de consulta en cualquier instancia de la auditoría.

Con este instrumento se contribuirá a identificar adecuadamente el caso que se está fiscalizando en materia de operaciones no reales, disminuyendo con ello las nulidades que retrotraigan el proceso al punto de nulidad y evitando girar valores con una base legal incorrecta.

Al seguir un instructivo se tendrá una mayor claridad al momento de la auditoría, pues se podrá identificar de forma más temprana la categoría de operaciones simuladas que se está revisando, esto no solamente optimizará los tiempos, sino que ayudará a disminuir la evasión fiscal en el Impuesto General a las Ventas y contribuirá de forma directa en la recaudación

Limitaciones.

Se pueden presentar limitaciones al momento de la implementación del instructivo, pues es común que cuando se implementa un cambio se requiera de un tiempo de adaptación o se presente cierta resistencia.

No se debe pasar por alto tampoco el hecho de que un instructivo no es definitivo, por lo que en base a cambios normativos o circunstancias propias del tipo de operaciones que se busca revisar se debe ir actualizando de forma esporádica.

Es por ello que se pueden presentar ciertas limitaciones en su aplicación, pues cada auditoría es diferente y siempre serán necesarios ciertos procesos propios exclusivos de ciertas auditorías para la verificación y revisión de las operaciones que se presumen son no reales.

III. CONCLUSIONES

1. Un instructivo puede contribuir a una mayor efectividad en el control de las obligaciones relacionadas al IGV, hecho que conllevaría la disminución de nulidades y de casos con una tipificación incorrecta, los cuales obligan a que se giren resoluciones con monto cero.

2. Hay disparidad en la aplicación de las auditorías por operaciones simuladas, lo cual lleva a confusión, este hecho podría controlarse con la aplicación de un procedimiento más estandarizado.

3. Los indicios obtenidos en base a información de los proveedores observados complementan a los indicios obtenidos de los administrados que se encuentran siendo fiscalizados; no obstante, no sustentan un reparo por cuenta propia.

4. El hecho de que los medios de pago permitan el uso del crédito fiscal en operaciones de simulación relativa puede ser controversial; no obstante, se encuentra especificado en nuestro marco normativo; por este motivo, los indicios que se encuentren durante la fiscalización deben ser claros y coherentes para poder determinar adecuadamente el tipo de simulación.

IV. RECOMENDACIONES

1. Se tiene como recomendación para la Intendencia Lima, que para poder implementar de mejor manera el instructivo y obtener los beneficios deseados, se debe buscar capacitar y hacer ver las ventajas y desventajas de la aplicación de la guía a los usuarios, en este caso los auditores, pues tal como se mencionó es algo perfectible en el tiempo y por este mismo hecho se enriquecerá con las casuísticas que se presenten en sus casos.

2. La aplicación de la guía expuesta por parte de la Intendencia Lima ayudaría a disminuir la disparidad de criterios que se presenta al realizar auditorías propias del tema investigado, pues toma en cuenta pronunciamientos regularmente aplicados; sin embargo, si bien se recomienda su uso el auditor no debe perder su autonomía al llevar a cabo la verificación de la realidad de lo observado.

3. Los auditores deben ser cautelosos cuando se obtienen medios probatorios de operaciones no reales únicamente de los proveedores, pues no se puede sostener un reparo únicamente en estos indicios. Con este propósito se han establecido varios escenarios dentro del instructivo, los cuales corresponde aplicar.

4. Es labor de los auditores usar los medios de los que disponen para poder determinar la realidad o no de las operaciones que se cuestionan durante un procedimiento fiscalizador, por este motivo es recomendable para ellos que la revisión se sustente en primer lugar en determinar el tipo de simulación o la veracidad de las transacciones y en segundo lugar en la validez de los medios de pago, pues esto último puede desviar el objeto de auditoría.

V. REFERENCIAS

Amaya, M. (2023). *Proveedores ficticios y su régimen sancionatorio tributario en Colombia*. [Tesis de titulación, Universidad Externado de Colombia]. https://bdigital.uexternado.edu.co/server/api/core/bitstreams/ec89e284-adc5-432f-a557-db4fe96dea63/content

Balcázar, N. (2023). *Simulación relativa en operaciones no reales que afectan la recaudación del IGV en el sistema tributario peruano*. [Tesis de Maestría, Universidad Nacional Pedro Ruíz Gallo]. https://repositorio.unprg.edu.pe/handle/20.500.12893/12460

Bernal, C. (2010). *Metodología de la investidación administración, economía, humanidad y ciencias sociales.* Pearson Educación. https://abacoenred.org/wp-content/uploads/2019/02/El-proyecto-de-investigaci%C3%B3n-F.G.-Arias-2012-pdf.pdf

Cueva, C. (2023). *Operaciones no reales Artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas*. [Tesis de titulación, Universidad Nacional de Cajamarca]. https://repositorio.unc.edu.pe/bitstream/handle/20.500.14074/6273/TESIS%20-%20CAROLAY%20SHARON%20CUEVA%20RIOS.pdf?sequence=1&isAllowed=y

Gonzáles, A. (2020). *El fraude de Ley y la simulación en materia tributaria*. [Trabajo de fin de grado, Colegio Universitario de Estudios Financieros]. https://biblioteca.cunef.edu/files/documentos/TFG_Alejandro_Gonzalez_Sanchez-Ferrero.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas (MEF). (2024). *Análisis del rendimiento de los tributos 2023*. https://www.mef.gob.pe/contenidos/tributos/doc/Analisis_rendimiento_tributos_2023.pdf

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2024). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2024*. https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/global-tax-revenues/folleto-estadisticas-tributarias-en-america-latina-y-el-caribe.pdf

Ovalle, G. (2021). Aspectos esenciales de la teoría de la simulación de los contratos en el Derecho Civil Español. *Derecho Público Iberoamericano*, 19, 131-162. https://revistas.udd.cl/index.php/RDPI/article/view/658/539

Priolo D. y Rangel J. (2023). *Impuesto al Valor Agregado*. [Seminario de profundización para Título, Universidad Cooperativa de Colombia]. https://repository.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/080e0ebe-63ee-40e6-85be-dc8fe0e42726/content

Sánchez, Y. (2022). *Estudio sobre las Operaciones Simuladas y su Procedimiento en el Artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación*. [Tesis de titulación, Universidad Nacional Autónoma de México]. http://132.248.9.195/ptd2023/marzo/0836141/Index.html

Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT). (2025). *SUNAT registró ingresos tributarios por S/ 155 756 millones en 2024*. Obtenido de https://www.gob.pe/institucion/sunat/noticias/1087301-sunat-registro-ingresos-tributarios-por-s-155-756-millones-en-2024

Valdez, S. (2022). *Causas de la determinación como operaciones no reales y no fehacientes en la jurisprudencia del tribunal fiscal y sus efectos en los derechos y las obligaciones de los contribuyentes. Perú – 2017*. [Tesis de Doctorado, Universidad Católica de Santa María]. https://repositorio.ucsm.edu.pe/items/5e6e43b3-95b0-4d33-9185-805f766fa970

Vasquez, A., Guanuchi L., Cahuana R., Vera R. y Holgado J. (2023). *Métodos de investigación científica.* Instituto Universitario de Innovación Ciencia y Tecnología Inudi Perú S.A.C. https://editorial.inudi.edu.pe/index.php/editorialinudi/catalog/view/105/148/173

VI. ANEXOS

ANEXO N.° 01

UNIVERSIDAD NACIONAL MAYOR DE SAN MARCOS

Universidad del Perú. Decana de América

FACULTAD DE CIENCIAS CONTABLES

FICHA DE EVALUACIÓN DE TRABAJO DE SUFICIENCIA PROFESIONAL

1. Datos generales	
• Razón social de la empresa	SUPERINTENDENCIA NACIONAL DE ADUANAS Y DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
• Área o Dpto. en que realizó la actividad	DIVISIÓN DE AUDITORÍA II
• Nombre y cargo del profesional responsable	AUDITOR – ESPECIALISTA I
• Periodo de labores (Horas laboradas)	3,248 HORAS
• Nombre del bachiller	GIOVANNI ANDRE YAURI CALLAÑAUPA
• Escuela profesional	CONTABILIDAD

2. Evaluación (*)	**Óptimo (2pts)**	**Bueno (1 pt)**	**Deficiente (0)**
a. Iniciativa y cumplimiento (trabajo bajo a presión)	x		
b. Puntualidad y asistencia	x		
c. Eficiencia y dedicación	x		
d. Compromiso ético en el desarrollo de la gestión contable, tributaria y/o de auditoría, en el sector público o privado.	x		
e. Capacidad de aplicar conocimientos a la práctica, evaluando casos de investigación.	x		
f. Capacidad de análisis y síntesis, crítico y autocrítico, en los trabajos de campo como gestores contables, tributarios y/o de auditoría.	x		
g. Liderazgo para formular los informes de contabilidad, tributarios y/o de auditoría, con independencia e imparcialidad.		x	
h. Capacidad para trabajar con un equipo multidisciplinario, para lograr los objetivos y metas institucionales.	x		
i. Habilidades en el manejo de la tecnología informática, para el desempeño de su trabajo de campo, reportes, informes, coordinación en redes con sus jefes y autoridades para agilizar su tarea de gestión contable, tributaria y/o de auditoría.	x		
j. Capacidad para la resolución de problemas y la valoración de responsabilidades de los funcionarios públicos y/o ejecutivos del sector privado.		x	
Sub total	16	02	0
TOTAL (Números y letras)	Dieciocho (18)		
Comentarios adicionales: Una persona comprometida en su trabajo y con su equipo laboral.			

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

Con las consideraciones más distinguidas.

Atentamente,

ROSA BEATRIZ DELGADO GONZALEZ
Supervisor de la División de Auditoría II (e)
Gerencia de Fiscalización I
INTENDENCIA LIMA

CPC ROSA BEATRIZ DELGADO GONZÁLEZ
Evaluador