

Universidad Católica de Santa María

Facultad de Ciencias Contables y Financieras

Escuela Profesional de Contabilidad



**ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS EMPLEADOS POR EL TRIBUNAL FISCAL EN LA
ACREDITACIÓN DE LA FEHACIENCIA DE LAS OPERACIONES DE COMPRA,
2020**

Tesis presentada por la Bachiller:
Monroy Flores, Coralia Mexis
Para optar el Título Profesional de
Contadora Pública.

Asesor:

**Mg. Postigo Peralta, Juan
Adilson**

Arequipa- Perú

2023

UCSM-ERP

UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTA MARÍA**CONTABILIDAD****TITULACIÓN CON TESIS****DICTAMEN APROBACIÓN DE BORRADOR**

Arequipa, 02 de Octubre del 2023

Dictamen: 005143-C-EPC-2023

Visto el borrador del expediente 005143, presentado por:

2016132042 - MONROY FLORES CORALIA MEXIS

Titulado:

ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS EMPLEADOS POR EL TRIBUNAL FISCAL EN LA ACREDITACIÓN DE LA FEHACIENCIA DE LAS OPERACIONES DE COMPRA, 2020

Nuestro dictamen es:

APROBADO**29301445 - TORRES ABRIL JEINE MARIA ANTONIETA
DICTAMINADOR****29301403 - SERRUTO HUANCA TEODOSIO MARCELINO
DICTAMINADOR****41260346 - ALVAREZ ANKASS ROCIO PAOLA
DICTAMINADOR**

ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS EMPLEADOS POR EL TRIBUNAL FISCAL EN LA ACREDITACIÓN DE LA FEHACIENCIA DE LAS OPERACIONES DE COMPRA, 2020

INFORME DE ORIGINALIDAD

17%

INDICE DE SIMILITUD

22%

FUENTES DE INTERNET

3%

PUBLICACIONES

11%

TRABAJOS DEL ESTUDIANTE

FUENTES PRIMARIAS

1	tesis.usat.edu.pe Fuente de Internet	2%
2	repositorio.unsm.edu.pe Fuente de Internet	2%
3	revistas.pucp.edu.pe Fuente de Internet	2%
4	cultura.sunat.gob.pe Fuente de Internet	2%
5	fade.usmp.edu.pe Fuente de Internet	1%
6	Submitted to Universidad Católica San Pablo Trabajo del estudiante	1%
7	inba.info Fuente de Internet	1%
8	docplayer.es Fuente de Internet	1%

9	Submitted to Universidad Privada Antenor Orrego Trabajo del estudiante	1 %
10	repositorio.uss.edu.pe Fuente de Internet	1 %
11	Submitted to Universidad ESAN -- Escuela de Administración de Negocios para Graduados Trabajo del estudiante	1 %
12	fullcontabilidad.com Fuente de Internet	1 %
13	repositorio.uladech.edu.pe Fuente de Internet	1 %
14	edoc.pub Fuente de Internet	1 %
15	repositorioacademico.upc.edu.pe Fuente de Internet	1 %
16	repositorio.uch.edu.pe Fuente de Internet	1 %

Excluir citas

Apagado

Excluir coincidencias < 1%

Excluir bibliografía

Apagado

DEDICATORIA

*A mi padres, Jesús y Norma, que con su ejemplo me
guiaron en cada etapa de mi vida.*

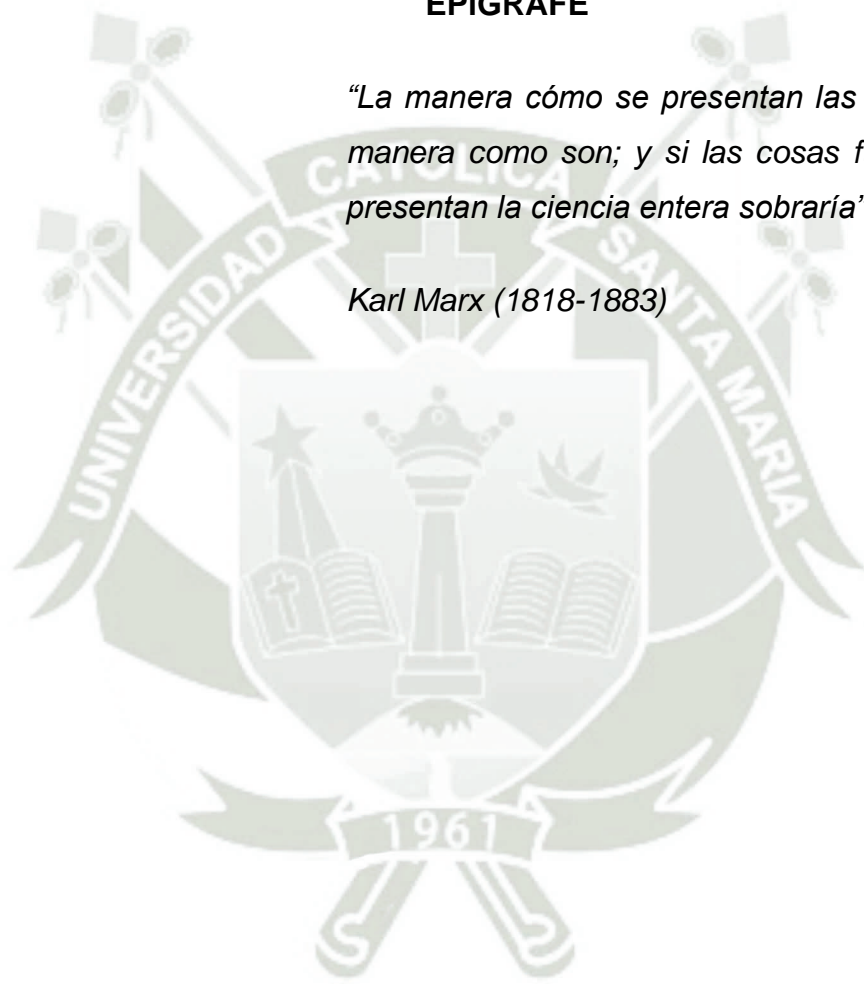
*A mis hermanos Maye, Paul y Ariana, quienes me
dieron apoyo y comprensión.*



EPÍGRAFE

“La manera cómo se presentan las cosas no es la manera como son; y si las cosas fueran como se presentan la ciencia entera sobraría”

Karl Marx (1818-1883)



RESUMEN

La presente investigación titulada “Análisis de los criterios empleados por el Tribunal Fiscal en la acreditación de la fehaciencia de las operaciones de compra, 2020” tiene como objetivo determinar los criterios empleados por el Tribunal Fiscal en la acreditación de la fehaciencia de las operaciones de compra.

Se aplicó como metodología de investigación la observación y análisis documental de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal y de la normativa aplicada, por lo que se utilizaron tablas y gráficos de frecuencia para determinar porcentualmente el número de resoluciones observadas por operaciones no reales, en una población de seiscientos sesenta y cinco resoluciones, aplicando un muestreo probabilístico estratificado con un margen de error del 5%, siendo la muestra de doscientos cuarenta y cuatro resoluciones

La investigación arrojó como resultados que, para los vocales del Tribunal Fiscal no basta con el comprobante de pago y el registro contable para acreditar la fehaciencia de las operaciones de compra, por lo que necesario que los contribuyentes gestionen documentos adicionales que acrediten sus operaciones estos documentos deben cumplir con algunos criterios establecidos por el Tribunal Fiscal para que así puedan acreditar la fehaciencia de la operación, que pueden ser implementado en su gestión de Tax Compliance.

Palabras claves:

Operaciones de compra, fehaciencia, medios probatorios, Tribunal Fiscal.

ABSTRACT

This research entitled "Analysis of the judgment used by the Tax Court in the accreditation of the truthfulness of purchase operations, 2020" aims to determine the judgment used by the Tax Court in the accreditation of the truthfulness of purchase operations.

The documentary observation and analysis of the resolutions issued by the Tax Court and of the applied regulations was applied as a research methodology, for which frequency tables and graphs were used to determine the percentage of the number of resolutions observed by non-real operations, in a population of six hundred and sixty-five resolutions, applying a stratified probabilistic sampling with a margin of error of 5%, being the sample of two hundred and forty-four resolutions.

The investigation showed as results that, for the members of the Tax Court, the invoice and the accounting record are not enough to prove the truthfulness of the purchase operations, so it is necessary for taxpayers to manage additional documents that prove their operations these documents they must meet some judgment established by the Tax Court so that they can prove the truthfulness of the operation, that can be implemented in the Tax Compliance.

Keywords:

Purchase operations, truthfulness, evidence, Tax Court.

CONTENIDO

DICTAMEN APROBATORIO

DEDICATORIA

EPÍGRAFE

RESUMEN

ABSTRACT

INTRODUCCIÓN	1
CAPITULO I PLANTEAMIENTO TEÓRICO	3
1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN.....	3
1.1. Determinación del problema	3
1.2. Enunciado del problema	6
1.3. Interrogantes para resolver	6
2. DESCRIPCIÓN.....	6
2.1. Área de conocimiento	6
2.2. Tipo y nivel de investigación	6
3. OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES.....	7
4. JUSTIFICACIÓN	7
5. MARCO TEÓRICO	8
5.1. Antecedentes	8
5.2. Marco conceptual.....	14
5.2.1. Tribunal fiscal.....	14
5.2.2. Impuesto general a las ventas	17
5.2.3. Impuesto a la renta	21

5.2.4. Fiscalización Tributaria	36
5.2.5. Tax compliance.....	43
6. OBJETIVOS	46
6.1. Objetivo principal	46
6.2. Objetivos secundarios.....	46
7. HIPÓTESIS.....	46
CAPITULO II PLANTEAMIENTO OPERACIONAL	47
1. TÉCNICAS, INSTRUMENTOS Y MATERIAL DE VERIFICACIÓN	47
1.1. Técnicas	47
1.2. Instrumentos	47
1.3. Matriz de consistencia.....	47
2. CAMPO DE VERIFICACIÓN	48
2.1. Ubicación espacial	48
2.2. Ubicación temporal	48
2.3. Unidad de estudio	48
3. ESTRATEGIAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS	49
3.1. Organización.....	49
3.2. Recursos.....	49
3.2.1. Recursos humanos	49
3.2.2. Recursos físicos	49
3.2.3. Recursos financieros	50
3.3. Validación de instrumento	51
3.4. Criterios para el manejo de resultados	51
3.4.1. Ordenamiento	51

3.4.2. Tratamiento de la información.....	51
3.4.3. Tablas y gráficos.....	51
CAPÍTULO III RESULTADOS	52
3.1. HIPÓTESIS GENERAL	55
3.2. HIPÓTESIS ESPECIFICA 1	62
3.3. HIPÓTESIS ESPECIFICA 2:	65
3.4. HIPÓTESIS ESPECIFICA 3:	75
3.5. CASO DE ESTUDIO.....	85
CAPITULO IV DISCUSIÓN DE RESULTADOS	94
CONCLUSIONES	102
SUGERENCIAS.....	104
REFERENCIAS	105
ANEXOS.....	109

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Esquema de determinación	28
Figura 2. Distribución de las resoluciones por procedencia de Intendencia	53
Figura 3. Distribución de resoluciones por Sala.....	54
Figura 4. Distribución por la decisión de los vocales	55
Figura 5. Distribución por RTF de observancia obligatoria	57
Figura 6. Distribución por tipo de impuesto fiscalizado	58
Figura 7. Distribución por tipo de operación fiscalizada.....	59
Figura 8. Distribución por destino de la compra.....	60
Figura 9. Distribución por importe reparado	61
Figura 10. Distribución por medios probatorios presentados	63
Figura 11. Guías de remisión observadas	66
Figura 12. Partes de ingreso a almacén observados.....	68
Figura 13. Documentos internos de recepción de bienes observados.....	70
Figura 14. Documentos internos observados que no identificaron a las personas que intervienen en el proceso	72
Figura 15. Correlación entre documentos observados	74
Figura 16. Cláusulas de contrato observadas	75
Figura 17. Informes observados.....	78
Figura 18. Documento de aceptación del servicio observado.....	80
Figura 19. Documentos internos observados que no identificaron a las personas que intervienen en el proceso.	82
Figura 20. Correlación entre documentos observados	84

LISTA DE TABLAS

Tabla 1. Operacionalización de variables	7
Tabla 2. Variables y técnica	47
Tabla 3. Campo de verificación	48
Tabla 4. Recursos humanos.....	49
Tabla 5. Recursos físicos	49
Tabla 6. Recursos financieros	50
Tabla 7. Distribución de las resoluciones por procedencia de Intendencia	52
Tabla 8. Distribución de resoluciones por sala	54
Tabla 9. Distribución por la decisión de los vocales	55
Tabla 10. Distribución por RTF de observancia obligatoria	57
Tabla 11. Distribución por tipo de impuesto fiscalizado	58
Tabla 12. Distribución por tipo de operación fiscalizada	59
Tabla 13. Distribución por destino de la compra.....	60
Tabla 14. Distribución por importe reparado.....	61
Tabla 15. Distribución por medios probatorios presentados	62
Tabla 16. Guías de remisión observadas	65
Tabla 17. Partes de ingreso a almacén observados	68
Tabla 18. Documentos internos de recepción de bienes observados	69
Tabla 19. Documentos internos observados que no identificaron a las personas que intervienen en el proceso.....	71
Tabla 20. Correlación entre documentos.....	73
Tabla 21. Cláusulas de contrato observadas.....	75
Tabla 22. Informes observados	77
Tabla 23. Documento de aceptación del servicio observado	79
Tabla 24. Documentos internos observados que no identificaron a las personas que intervienen en el proceso.	81
Tabla 25. Correlación entre documentos observados.....	83
Tabla 26. Reparos.....	86
Tabla 27. Operaciones no reales	86
Tabla 28. Documentos observados	87

LISTA DE ANEXOS

Anexo 1. Matriz de consistencia	110
Anexo 2. Ficha de observación	111



INTRODUCCIÓN

La Administración Tributaria, SUNAT, a través de su potestad fiscalizadora efectúa la verificación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, siendo el impuesto general a las ventas y el impuesto a la renta por su alto nivel de recaudación, los tributos de mayor fiscalización. En los procedimientos de fiscalización la Administración Tributaria en ejercicio de su potestad amparada en el Código Tributario, se encuentra facultada a requerir diversa información con relación a la determinación de los tributos.

Uno de los aspectos de mayor verificación, en un procedimiento de fiscalización, es la fehaciencia de las operaciones de compra, que es el principio mediante el cual se debe acreditar que las operaciones de compra son reales, es decir que efectivamente fueron realizadas. La Administración Tributaria en los últimos años ha efectuado reparos a los contribuyentes al no acreditar la fehaciencia de sus operaciones, en el año 2018 conforme la nota de prensa dada en el portal web de SUNAT (2020) “la entidad en el primer semestre del año 2018 desarrolló 4829 procesos de fiscalización, de los cuales, en 2241 es decir el 46% se detectó al menos una operación no real” (p.).

Es frecuente que la Administración Tributaria en sus diferentes requerimientos señala la siguiente frase “no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas ni con el registro contable de estas, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes en efecto correspondan a operaciones existentes o reales”, frase tomada de diferentes resoluciones dadas por el tribunal fiscal como RTF N° 57-3-2000, 1923-4-2004, 9076-1-2009 entre otras. Se debe considerar que la forma de acreditar una operación no se encuentra regulado ni en la ley de impuesto general a las ventas ni en la ley de impuesto a la renta, por lo que la Administración Tributaria utiliza los criterios dados por el Tribunal Fiscal.

Por tal motivo conocer los criterios dados por el Tribunal Fiscal para poder acreditar la veracidad de las operaciones al momento de ser requerido por la Administración Tributaria es fundamental porque en muchas ocasiones los reparos por operaciones no reales se dan porque no se presentó los medios probatorios idóneos para acreditar las operaciones a pesar que para la empresa

efectivamente se realizó estas operaciones, también se debe considerar que en ocasiones al no poder acreditar la veracidad de las operaciones se puede dar inicio a un proceso penal por el delito de defraudación tributaria.

Por consiguiente, en el presente trabajo de investigación mediante la revisión de la jurisprudencia emitida el Tribunal Fiscal, al ser el órgano resolutor de última instancia a nivel administrativo con relación a temas tributarios, se busca determinar y establecer los criterios que tiene el Tribunal Fiscal para que sea considerado por parte de la empresa y ser implementados en su gestión de Tax Compliance y así reducir los riesgos tributarios ante una fiscalización.

La estructura del presente trabajo de investigación es la siguiente:

En el capítulo I: Planteamiento teórico, se plantea el problema de investigación, la descripción del problema de investigación, la operacionalización de las variables, justificación del problema y el marco teórico que consisten en el análisis de los antecedentes investigativos y las bases teóricas y/o conceptuales.

En el capítulo II: Planteamiento operacional, comprende la metodología, los instrumentos y los procedimientos que serán utilizados para realizar la investigación.

En el capítulo III: Resultados, comprende la sistematización y análisis de los resultados de la investigación mediante tablas y figuras.

En el capítulo IV: Discusión, se desarrolla el análisis de los resultados.

CAPITULO I PLANTEAMIENTO TEÓRICO

1. PROBLEMA DE INVESTIGACIÓN

1.1. *Determinación del problema*

Toda empresa independientemente de su tamaño (micro, pequeña, mediana o gran empresa) debe cumplir con sus obligaciones tributarias, que conforme al Código Tributario “la obligación tributaria es el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo exigible coactivamente” (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013), además el artículo 87 del TUO del Código Tributario enumera las obligaciones que debe cumplir todo contribuyente, en la doctrina a estas obligaciones se clasifican en: obligaciones formales, que consiste en la presentación de declaraciones, exhibición de documentos, entre otras; y obligaciones sustanciales, que consiste en el pago de tributos.

Entonces los contribuyentes para dar cumplimiento a sus obligaciones tributarias deben realizar diferentes acciones dependiendo a qué tipo de obligaciones que se encuentran obligados por ley, por ejemplo, llevar libros físicos y/o electrónicos, efectuar declaraciones mensuales y/o anuales, efectuar el pago de sus impuestos, entre otros; en este sentido algunos contribuyentes consideran que solo con el hecho de efectuar la declaración y el pago del impuesto ya se cumplido con la obligación tributaria y no van tener contingencias futuras con la Administración Tributaria en una fiscalización, pero se debe considerar que para poder cumplir con sus obligaciones de declarar y pagar el impuesto, el contribuyente debe efectuar antes diferentes procedimientos que van a respaldar los montos declarados así como el impuesto a pagar, siendo estos procedimientos esenciales al momento de una fiscalización, estos procedimientos deben estar sustentados en medios probatorios.

En el Perú, conforme el Sistema Tributario Nacional regulado en el Decreto Legislativo No. 771, se identifica subgrupos de tributos en función del destinatario de los montos recaudados, siendo estos subgrupos: gobierno nacional, gobierno local y otros, el subgrupo del gobierno nacional es el de mayor importancia ya que comprende al “Impuesto a la Renta; Impuesto General a las Ventas;

Impuesto Selectivo al Consumo; Derechos Arancelarios; Tasas por la prestación de servicios públicos y, el Nuevo Régimen Único Simplificado” (Poder Ejecutivo, 1993). Y conforme a la información proporcionada en el portal web de SUNAT en el año 2020 el ingreso tributario del gobierno nacional ha sido de 93 mil millones de soles siendo el 91% de estos ingresos por impuesto a la renta e impuesto general a las ventas, entonces ambos impuestos son de gran importancia a nivel recaudatoria, por tal motivo deben ser objeto de estudio y análisis por parte de los contribuyentes.

La Administración Tributaria a través de su potestad fiscalizadora, efectúa la verificación de las obligaciones tributarias de los contribuyente, siendo el impuesto general a las ventas y el impuesto a la renta por su alto nivel de recaudación, los tributos de mayor fiscalización, en el proceso de fiscalización la Administración Tributaria en ejercicio de su potestad amparada en el Código Tributario, se encuentra facultada a requerir diversa información en relación a la determinación de los tributos.

En un procedimiento de fiscalización de impuesto general a las ventas y/o impuesto a la renta, existen diferentes elementos que pueden ser verificados como: los ingresos afectos o gravados, exoneraciones, devoluciones, costo, gasto, tasa impositiva, entre otros; siendo en el presente trabajo de investigación el análisis de las operaciones de compra que acrediten el crédito fiscal para el impuesto general a las ventas y el costo y/o gasto para el impuesto a la renta, ya que para ambos impuestos las operaciones de compra deben cumplir con el principio de fehaciencia.

El principio de fehaciencia es el principio mediante el cual se acredita que las operaciones de compra son reales, es decir que efectivamente fueron realizadas. La Administración Tributaria en los últimos años ha efectuado reparos a los contribuyentes al no acreditar la fehaciencia de sus operaciones, en el año 2018 conforme al nota de prensa dada en el portal web de SUNAT “la entidad en el primer semestre del año 2018 desarrolló 4829 procesos de fiscalización, de los cuales, en 2241 es decir el 46% se detectó al menos una operación no real” (SUNAT, 2020, p.), entonces uno de los elementos de mayor verificación en un procedimiento de fiscalización es la fehaciencia de las operaciones de compra.

Los contribuyentes al momento de la determinación del impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas solo verifican que las operaciones de compra cumplan con el principio de causalidad y estén sustentadas en un comprobante de pago con su respectivo medio de pago sin considerar que ante una fiscalización estos documentos no son suficientes, por el contrario es necesario contar con otros tipos de documentos que acrediten la veracidad de las operaciones, además se debe considerar la naturaleza de las operaciones de compra ya que los medios probatorios que acredita la fehaciencia de operaciones de compra de bienes son diferentes a los medios probatorios para adquisición de servicios.

También, es frecuente que la Administración Tributaria en sus diferentes requerimientos señala la siguiente frase “no basta acreditar que se cuenta con el comprobante de pago que respalde las operaciones realizadas ni con el registro contable de estas, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes en efecto correspondan a operaciones existentes o reales”, frase tomada de diferentes resoluciones dadas por el tribunal fiscal como RTF N° 57-3-2000, 1923-4-2004, 9076-1-2009 entre otras. Se debe considerar que la forma de acreditar una operación no se encuentra regulado ni en la ley de impuesto general a las ventas ni en la ley de impuesto a la renta, por lo que la Administración Tributaria utiliza los criterios dados por el Tribunal Fiscal.

Por tal motivo conocer los criterios dados por el Tribunal Fiscal para poder acreditar la veracidad de las operaciones al momento de ser requerido por la Administración Tributaria es fundamental porque en muchas ocasiones los reparos por operaciones no reales se dan porque no se presentó los medios probatorios idóneos para acreditar las operaciones a pesar que para la empresa efectivamente realizó estas operaciones, también se debe considerar que en ocasiones al no poder acreditar la veracidad de las operaciones se puede dar inicio a proceso penal por el delito de defraudación tributaria.

De modo que, es necesario revisar la jurisprudencia emitida el Tribunal Fiscal, al ser el órgano resolutor de última instancia a nivel administrativo con relación a temas tributarios, para establecer los criterios que debe considerar una empresa para reducir los riesgos tributarios ante la fehaciencia de las operaciones de compra en una fiscalización.

1.2. Enunciado del problema

Análisis de los criterios empleados por el Tribunal Fiscal en la acreditación de la fehaciencia de las operaciones de compra, 2020

1.3. Interrogantes para resolver

Interrogante principal

¿Cuáles son los criterios empleados por el Tribunal Fiscal en la acreditación de la fehaciencia de las operaciones de compra?

Interrogantes secundarios

- ¿Cuál es la influencia de los criterios del Tribunal Fiscal sobre la fehaciencia de los medios probatorios en una fiscalización?
- ¿Cuáles son los criterios empleados por el tribunal fiscal en la acreditación de la fehaciencia en la adquisición de bienes?
- ¿Cuáles son los criterios empleados por el tribunal fiscal en la acreditación de la fehaciencia en la adquisición de servicios?

2. DESCRIPCIÓN

2.1. Área de conocimiento

CAMPO:

Ciencias Contables

ÁREA:

Derecho Tributario

LÍNEA:

Impuesto a la Renta e Impuesto General a las Ventas

2.2. Tipo y nivel de investigación

TIPO:

La presente investigación es de tipo aplicada

NIVEL:

El nivel de la investigación es descriptivo correlativa

3. OPERACIONALIZACIÓN DE VARIABLES

Tabla 1. Operacionalización de variables

Variable	Indicador	Subindicador
Criterios del Tribunal Fiscal sobre la fehaciencia (V. independiente)	Tribunal Fiscal	Principio de fehaciencia
Operaciones de compra (V. dependiente)	Fiscalización	<ul style="list-style-type: none"> • Medios Probatorios
	Adquisición de bienes	<ul style="list-style-type: none"> • Negociación • Traslado • Recepción
	Adquisición de servicios	<ul style="list-style-type: none"> • Negociación • Obligaciones • Recepción

Nota: Elaboración propia

4. JUSTIFICACIÓN

El trabajo de investigación es importante debido a que se pretende generar conocimiento acerca de los criterios empleados por el Tribunal Fiscal con relación a la acreditación de las operaciones de compra para que así se pueda afrontar una fiscalización por parte de la Administración Tributaria, y no generar reparos tributarios al no poder acreditar la veracidad de las operaciones y no ocasionar un perjuicio económico a la empresa.

El problema de investigación es novedoso ya que las investigaciones sobre reparos por operaciones no reales en materia tributaria se enfocan en el estudio de una empresa en particular, sin embargo, no se ha efectuado un análisis sistematizado de los criterios empleados por el Tribunal Fiscal siendo objeto del presente trabajo de investigación

El trabajo de investigación es útil en el plano académico ya que la investigación será una herramienta para que se implemente nuevos criterios en los procedimientos de compra en una empresa y así no generar mayores gastos de impuestos que afectan a la rentabilidad de la empresa por los reparos de costo y/o gasto y de crédito fiscal por la Administración Tributaria en una fiscalización.

Por los instrumentos de investigación a utilizar, la investigación es verificable ya que se podrá determinar criterios utilizados por el Tribunal Fiscal, como órgano resolutor de última instancia administrativa, en la revisión de las resoluciones que emite, y así establecer un criterio uniforme.

El problema de investigación es actual, pues cada año la Administración Tributaria programa fiscalizaciones, los tributos de mayor verificación por su nivel de recaudación son el impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas y siendo uno de los reparos más frecuentes en ambos impuestos el de operaciones no reales.

También, el problema planteado es generalizable, puesto que resulta de aplicación, en el órgano resolutor de última instancia administrativa en materia tributaria a nivel nacional, el Tribunal Fiscal.

Es de especialidad, ya que su ámbito de estudio y aplicación es el tributario al tratarse de reparos en el impuesto a la renta e impuesto general a las ventas.

5. MARCO TEÓRICO

5.1. Antecedentes

Habiendo efectuado revisión en las bibliotecas de las universidades locales: Católica de Santa María, Católica San Pablo y San Agustín, así como en el repositorio recolector de registro de trabajos de investigación de la Superintendencia Nacional de Educación Superior Universitaria, se ha observado trabajos de investigación que abordan la variable de operaciones no reales en el impuesto general a las ventas.

- Sullón (2016), en la tesis de pregrado “Operaciones no reales y la determinación del impuesto general a las ventas, en las empresas de servicio de aire acondicionado del distrito de La Victoria, periodo 2016” de

la Universidad Cesar Vallejo, el objetivo de la investigación se centra en Determinar de qué manera las Operaciones no Reales se relacionan con la determinación del Impuesto General a las Ventas, en las empresas de servicio de aire acondicionado del Distrito de la Victoria, concluyendo: Primero, que hoy en día los contribuyentes buscan la forma de pagar menos impuesto incurriendo en errores de obtener facturas por las cuales no tienen un debido sustento; tal como lo menciona el artículo 44^a de la ley del impuesto general a las ventas cuando se emite un comprobante de pago y la operación realizada nunca existió o el error radica en la falsedad del proveedor, concluyendo que se está tomando indebidamente el crédito fiscal al considerar dichos comprobantes de pago; segundo, el igrv contribuye al sostenimiento de los gastos públicos, lo que hace que una operación inexistente, que no tienen existencia verdadera y efectiva, ya sea porque los bienes o mercaderías objeto de transacción no existen o porque existiendo aquellos ésta nunca fue realizada, hace que el contribuyente logre evadir total o parcialmente su obligación tributaria afectando el recaudo de este impuesto; tercero, los contribuyentes buscan un modo de pagar menos IGV, originando deducciones ficticias por medio de facturas falsas por operaciones que nunca se dieron, ya que ante una fiscalización de SUNAT si no tuvieran los documentos que sustenten dichas operaciones, hará que recaigan en un reparo tributario. (p. 1)

- Cuéllar (2019) en la tesis de pregrado *“Operaciones no reales y la disposición indirecta de renta en las empresas constructoras en el distrito de Barranco, 2018”* de la Universidad Cesar Vallejo tiene como objetivo de investigación determinar la relación de las operaciones no reales con la disposición indirecta de renta en las empresas constructoras del distrito de barranco en el año 2018, concluyendo: Primero, que las operaciones no reales tienen relación con los gastos que benefician a los asociados en las empresas constructoras del distrito de Barranco, en el 2018, a medida que estas operaciones estén vinculadas con una simulación absoluta, que corresponde a una negocio jurídico inexistente o una simulación relativa en tanto el cliente tenga conocimiento que conocía realmente al emisor del comprobante de pago, estos hechos están relacionados con gastos que han beneficiado a los asociados, que

tiene como finalidad la evasión impuestos de impuestos; segundo, que existe una relación entre las operaciones no reales y la tasa adicional del 5%, en las empresas constructoras del distrito de Barranco, en el 2018, debido a que las operaciones no reales son producto de hechos inexistente o irregulares desde el punto de vista tributario, que de alguna manera han logrado conseguir un beneficio económico o fiscal hacia los asociados de las empresas, y en consecuencia estén gravados dichas acciones fraudulentas con la tasa adicional del 5% como lo ampara el Art. 55 de la ley del impuesto a la renta. (p. 43)

- Guerrero Rodriguez, Bill (2019) en la tesis de pregrado “*Operaciones no reales y su incidencia en la determinación del IGV y renta en las MYPES comerciales de Los Olivos, 2019*” de la Universidad Cesar Vallejo, el objetivo de la investigación se centra en Determinar la incidencia de las Operaciones no Reales en la determinación del IGV y Renta en las MYPES comerciales de Los Olivos, 2019, concluyendo:

Primera: según los resultados mostrados anteriormente, se concluye la incidencia que existe de las operaciones no reales en la determinación del Impuesto General a las Ventas y el Impuesto a la Rente, en las empresas MYPES comerciales de los Olivos, esto debiéndose a que la información declarada cuando se realiza este tipo de operaciones es falsa, lo que ocasiona una evasión de estos impuestos, haciendo este problema continuo, hasta la SUNAT lo detecte y pueda ser sancionado; segundo: se concluye además que las operaciones no reales inciden en la determinación de los derechos, esto debido a que existe una falsa transacción de una venta de un producto o un servicio, generando un falso derecho al crédito fiscal, siendo usado indebidamente para la reducción del pago de los impuestos; tercero: los resultados dan como conclusión de que existe una incidencia de las operaciones no reales en la determinación de las obligaciones tributarias, ya que esto genera una dependencia en el contribuyente, no pagando sus tributos total o parcialmente. Esta además de evadir esta obligación universal para los contribuyentes, genera multas e interés a largo plazo, que recaerán en los involucrados al momento de ser detectado por la SUNAT; cuarto: con las

respuestas obtenidas se concluyó que la incidencia de las operaciones no reales en la determinación de los activos se debe a que se genera una falsa información en la empresa hacia ellos mismos y hacia la SUNAT, ya que se señala una falsa adquisición de un activo, o la falsa venta de un activo. Siendo así de que en una fiscalización presencial pueda ser detectado y en su momento sancionado, quinto: se concluye, de que la incidencia de las operaciones no reales en la determinación de los servicios públicos es debido a que los contribuyentes al evadir el pago de sus impuestos, el Estado no recibe la suficiente financiación para poder cumplir con las necesidades de la población. (p. 54)

- Becerra (2018) en tesis de pregrado “Crédito Fiscal por Operaciones No Reales y su Incidencia en el pago del Impuesto General a las Ventas de la Empresa Constructora A&R S.A.C Año 2017” de la Universidad Cesar Vallejo, el objetivo de la investigación se centra en Analizar la incidencia del crédito fiscal por operaciones no reales en el pago del Impuesto general a las Ventas de la empresa Constructora A&R de Trujillo año 2017, concluyendo:
 1. Se identificó que la principal razón por la Empresa constructora A&R para hacer uso del crédito fiscal por operaciones no reales, corresponde a material de construcción como es la arena y la piedra adquirida de proveedores informales y gastos de viáticos de los obreros, que al no contar con comprobantes de pago por esta operación real, motivaron la adquisición de facturas de terceros que no participaron en la operación;
 2. Se evaluó que el crédito fiscal por operaciones no reales, representa el 45% del total facturas anotadas en el registro de compras del mes de mayo del 2017 (tabla 3.3), siendo de vital importancia la corrección de este tipo de operaciones;
 3. La Empresa antes de realizar cualquier gasto debe asegurarse que el proveedor cuente con comprobantes de pago, los cuales deben ser validados a través de consultas realizadas en la página web de la SUNAT, a fin de evitar compras sustentadas en comprobantes de pago que no corresponden realmente al proveedor con el cuál se realizó la operación, asimismo debe contar con personal capacitado en temas tributarios y conocedores de lo indicado en la ley penal respecto a

defraudación tributaria; 4. El crédito fiscal proveniente de operaciones no reales contemplado en la modalidad del inciso b) del artículo 44° de la ley del impuesto general a las ventas, incidió negativamente en la determinación del impuesto general a las ventas a pagar durante los seis meses tomados como muestra del año 2017 (ver tabla 3.5) de la Empresa constructora A&R, debido a que dicho monto declarado de será reparado, generando un mayor IGV a pagar en relación al IGV inicialmente determinado, con adición de intereses y las multas correspondientes que ascendería a S/9821.06. (p. 55)

- Rodríguez y Vásquez (2021) en tesis de pregrado “Incidencias tributarias de las operaciones no reales y no fehacientes en la determinación del impuesto a la renta, Grupo Constructor Gasa S.A.C., Trujillo, 2019” de la Universidad Privada Antenor Orrego, el objetivo de la investigación se centra en Determinar el grado de incidencias tributarias de las operaciones no reales y no fehacientes en la determinación del impuesto a la renta de la empresa Grupo Constructor Gasa S.A.C. en el año 2019, concluyendo:
 1. Las normas del Impuesto a la Renta no han establecido un marco regulatorio propio para calificar las operaciones no reales y no fehacientes; en tal razón, se tomó en cuenta criterios emitidos por el Tribunal Fiscal en múltiple jurisprudencia y por la Administración Tributaria, aplicable a la empresa Grupo Constructor Gasa S.A.C. Se resalta la importancia de la documentación complementaria, suficiente y pertinente que, en conjunto con los comprobantes de pago, permita acreditar la veracidad de dichas operaciones.
 2. Se identificó 47 operaciones no reales y no fehacientes basado en la jurisprudencia, las cuales carecen de documentación sustentatoria del crédito fiscal, por lo cual se procedió a adicionar en la determinación del impuesto a la renta el monto de 664,589 soles lo que genera un incremento en el impuesto a la renta a pagar.
 3. Al evaluar y comparar la declaración jurada anual 2019 con y sin operaciones no reales y no fehacientes se determinó un incremento a pagar de 90,532 soles equivalente al 23% del impuesto a la renta declarado, lo cual genera además una reestructuración de los pagos

futuros a cuenta debido a las implicancias en el cálculo del coeficiente. 4. El resultado de la investigación confirma la hipótesis, en la que se demuestra que las operaciones no reales y no fehacientes tienen un grado de incidencia del 23% en la determinación del impuesto a la renta lo cual genera un incremento significativo en el impuesto a pagar. (p. 41)

- Rojas (2019) en la tesis de maestría *“Operaciones no reales con simulación relativa y su influencia en el crédito fiscal”* de la Universidad Nacional de Cajamarca, el objetivo de la investigación se centra en analizar las Normas Tributarias y las RTF para evaluar la influencia de las operaciones no reales con simulación relativa en el crédito fiscal, concluyendo:

Primero, que las operaciones no reales con simulación relativa descritas en el inc. b) del art. 44º de la Ley del IGV en la mayoría de los casos originan el desconocimiento del crédito fiscal al adquirente por parte de la Administración Tributaria, convirtiéndose así en una sanción confiscatoria, porque el adquirente actúa de buena fe, confía en que el responsable de la emisión del comprobante de pago cumple con las formalidades que la ley estipula, no cuenta con que este no es el verdadero transferente del bien o servicio, pues en esta situación, en realidad la operación si se llevó a cabo, es real, por lo tanto consideramos injusto que por los errores del responsable de la emisión del Comprobante de pago, se desconozca el crédito fiscal a quien no debería alcanzar la responsabilidad por dichos actos; segundo, en el caso de las operaciones no reales contenidas en el inc. b) del art. 44º de la Ley del IGV en la práctica la Administración Tributaria no está aplicando correctamente dicho artículo, pues en este caso la adquisición de los bienes o servicios si se realizó, entonces al desconocer el crédito fiscal por el hecho de que el contribuyente no proporcionó las pruebas suficientes, no investigó la formalidad de sus proveedores o no pudo probar que no tenía conocimiento de que el emisor del comprobante no realizó la operación, estaría atentando contra el derecho que todo contribuyente tiene, de deducir del impuesto que grava sus operaciones y que se enmarcan dentro de la hipótesis de incidencia del IGV, el crédito fiscal que se origina por las adquisición de bienes,

servicios, importaciones y otros; tercero. la definición que establece la Ley del IGV para el caso de las operaciones no reales, y específicamente respecto a las contenidas en el inc. b) del art. 44^o de la Ley del IGV, al ser llevada a la práctica implica varias suposiciones que en nuestra opinión dependen principalmente del criterio del fiscalizador y no de un criterio único a seguir. (p. 106)

- Diaz (2018) en la tesis de maestría “Gestión de medios probatorios en operaciones calificadas como no reales para prevenir contingencias tributarias en el sector construcción, ciudad de Tarapoto, 2017”, de la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, el trabajo de investigación concluye:

Primero, que la adecuada gestión de medios probatorios contribuye a prevenir contingencias tributarias por ello la elaboración del diseño de un instrumento de acopio y presentación de medios probatorios para prevenir contingencias tributarias en las fiscalizaciones a contribuyentes del sector construcción es factible; segundo, la gestión actual con respecto al conocimiento de medios probatorios, para prevenir operaciones que SUNAT, califica como no real, no muestra resultados aceptables, puesto que más de la mitad carece de conocimiento de la importancia de adjuntar, medios probatorios que permitan sustentar la fehaciencia del comprobante de pago, un 57.96 % considera que no es factible establecer políticas, de allí se evidencia la falta de conocimiento de la validez de documentación probatoria y su importancia para evitar operaciones que pudieran ser calificadas como “no reales”; tan solo un 23,39% está seguro de la factibilidad. (p. 88)

5.2. Marco conceptual

5.2.1. Tribunal fiscal

a. Definición

El Tribunal Fiscal conforme el artículo 53 del Código Tributario es un órgano de resolución en materia tributaria.

“El Tribunal Fiscal es un órgano del Ministerio de Economía y Finanzas que depende administrativamente del Ministro, con autonomía en el ejercicio de sus funciones específicas y tiene por misión resolver oportunamente las controversias tributarias que surjan entre la administración y los contribuyentes, interpretando y aplicando la ley, fijando criterios jurisprudenciales uniformes y proponiendo normas que contribuyan con el desarrollo del Sistema Tributario”. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013)

El Tribunal Fiscal en materia tributaria es el órgano de última instancia a nivel administrativo de resolver las controversias entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, entonces es el órgano que efectúa interpretaciones de las normas tributarias, así como establece criterios.

b. Funciones

Conforme el artículo 101 del Código Tributario (2013) son atribuciones del Tribunal Fiscal:

- Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de la Administración Tributaria que resuelven reclamaciones interpuestas contra Órdenes de Pago, Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa, otros actos administrativos que tengan relación directa con la determinación de la obligación tributaria; así como contra las Resoluciones que resuelven solicitudes no contenciosas vinculadas a la determinación de la obligación tributaria, y las correspondientes a las aportaciones a ESSALUD y a la ONP.
- También podrá conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones de Multa que se apliquen por el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con la asistencia administrativa mutua en materia tributaria.
- Conocer y resolver en última instancia administrativa las apelaciones contra las Resoluciones que expida la SUNAT, sobre los derechos aduaneros, clasificaciones arancelarias y sanciones previstas en la Ley General de Aduanas, su reglamento y normas conexas y los pertinentes al Código Tributario.

- Conocer y resolver en última instancia administrativa, las apelaciones respecto de la sanción de comiso de bienes, internamiento temporal de vehículos y cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes, así como las sanciones que sustituyan a ésta última de acuerdo con lo establecido en el Artículo 183, según lo dispuesto en las normas sobre la materia.
- Resolver las cuestiones de competencia que se susciten en materia tributaria
- Atender las quejas que presenten los administrados contra la Administración Tributaria, cuando existan actuaciones o procedimientos que los afecten directamente o infrinjan lo establecido en este Código; las que se interpongan de acuerdo con la Ley General de Aduanas, su reglamento y disposiciones administrativas en materia aduanera; así como las demás que sean de competencia del Tribunal Fiscal conforme al marco normativo aplicable.
- Uniformar la jurisprudencia en las materias de su competencia.
- Proponer al ministro de Economía y Finanzas las normas que juzgue necesarias para suplir las deficiencias en la legislación tributaria y aduanera.
- Resolver en vía de apelación las tercerías que se interpongan con motivo del Procedimiento de Cobranza Coactiva.
- Celebrar convenios con otras entidades del Sector Público, a fin de realizar la notificación de sus resoluciones, así como otros que permitan el mejor desarrollo de los procedimientos tributarios.

c. Jurisprudencia de observancia obligatoria

Conforme lo establece el artículo 154 del Código Tributario, la jurisprudencia de observancia obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal es la interpretación de modo expreso y con carácter general del sentido de normas tributarias.

Sobre la jurisprudencia de observancia obligatoria Grandez, (2007) señala:

Abarca a aquellas resoluciones que, por lo complejo o problemático del tema abordado, buscan zanjar las dualidades de interpretación de la norma al aplicarse a situaciones concretas, teniendo como meta unificar

la jurisprudencia y brindar pautas a los diferentes órganos resolutorios de la materia para seguir los criterios que se establecen. (p. 5)

Para Caballero (1980):

Las resoluciones emitidas por un tribunal con competencia en todo el territorio nacional permiten lograr una interpretación de modo expreso, al momento de aplicar la norma, y permiten identificar criterios recurrentes en situaciones recurrentes que provengan de diferentes situaciones previamente establecidas; logrando constituir precedentes administrativos de observancia obligatoria. (p.)

5.2.2. Impuesto general a las ventas

a. Características

El Impuesto General a las Ventas, que en otros países es conocido como el impuesto al valor agregado IVA en sus siglas, es un impuesto indirecto que grava el consumo de bienes y servicios, y es un impuesto plurifásico.

Los impuestos de tipo plurifásico, implican que se grave todas las fases del ciclo de producción y distribución hasta llegar al consumidor final, pero en cada una de estas etapas solo se paga el valor que se agrega, ello debido al hecho que en la etapa anterior se pagó el resto. (Alva, 2013, p.)

El Impuesto General a las Ventas es calculado sobre el método de sustracción sobre base financiera, que significa que:

El valor agregado es determinado por la diferencia entre las ventas y las adquisiciones efectuadas en el periodo al que se refiere la liquidación del impuesto, sin tener en cuenta si los bienes producidos o adquiridos han sido incluidos en las ventas efectuadas en dicho periodo. (Saenz, 2015, p. 1)

b. Determinación

El artículo 1 de la Ley de Impuesto General a las Ventas establece las operaciones que se encuentran gravadas con el impuesto general a las ventas, que son:

- La venta en el país de bienes muebles.

- La prestación o utilización de servicios en el país.
- Los contratos de construcción.
- La primera venta de inmuebles que realicen los constructores de estos.
- La importación de bienes.

Se debe considerar que las definiciones de cada concepto establecida en el artículo 3 de la Ley de Impuesto General a las Ventas.

IMPUESTO BRUTO

Para la determinación del impuesto general a las ventas, primero se debe determinar el impuesto bruto, conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la Ley del impuesto general a las ventas, el impuesto bruto es el monto resultante de aplicar la tasa del Impuesto sobre la Base Imponible, entonces se determina el débito fiscal.

La base imponible, según el artículo 13 de la Ley del impuesto general a las ventas es:

- “a) El valor de venta, en las ventas de bienes e importaciones intangibles,
- b) El total de la retribución, en la prestación o utilización de servicios, c) El valor de construcción, en los contratos de construcción, d) El ingreso percibido, en la venta de inmuebles, con exclusión del correspondiente al valor del terreno y e) El Valor en Aduana determinado con arreglo a la legislación pertinente, más los derechos e impuestos que afecten la importación con excepción del Impuesto General a las Ventas, en las importaciones de bienes corporales”. (Ministerio de Economía y Finanzas, 1999)

CRÉDITO FISCAL

El crédito fiscal, “es el derecho que tienen los sujetos pasivos para, previo al cumplimiento de los requisitos legales, compensar y, subsidiariamente obtener el reembolso de los impuestos soportados en la importación, adquisición de bienes o utilización de servicios” (Canani, 2020, p.).

El artículo 18 de la Ley de Impuesto General a las Ventas señala que:

“El crédito fiscal está constituido por el Impuesto General a las Ventas consignado separadamente en el comprobante de pago, que respalde la adquisición de bienes, servicios y contratos de construcción, o el pagado en la importación del bien o con motivo de la utilización en el país de servicios prestados por no domiciliados”. (Ministerio de Economía y Finanzas, 1999)

La normativa del IGV permite la deducción como crédito fiscal del IGV consignado en el comprobante de pago que sustenta una operación gravada con dicho Impuesto, siempre que se cumplan con los requisitos señalados para tal efecto. Dicha deducción guarda correspondencia con el sistema del valor agregado adoptado por nuestra legislación, el cual recoge el método de sustracción sobre base financiera (impuesto contra impuesto), con deducciones financieras e inmediatas y de liquidación mensual, sistema conforme al cual el IGV se calcula deduciendo del impuesto bruto o débito fiscal del período (Impuesto que grava la venta de bienes, prestación de servicios o contratos de construcción) el crédito fiscal del mismo período (Impuesto pagado en las adquisiciones de bienes, servicios, contratos de construcción, importación de bienes y utilización de servicios prestados por no domiciliados). (SUNAT, 2014, p.)

c. Requisitos

Conforme a la normativa vigente, el crédito fiscal para que pueda ser deducido en la determinación del impuesto a pagar debe cumplir con los siguientes requisitos:

c.1.) Requisitos sustanciales

El artículo 18 de la Ley de impuesto general a las ventas señala que para tener derecho al crédito fiscal las operaciones deben:

“a) ser permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto; b) destinada a operaciones por las que se deba pagar el Impuesto”. (Ministerio de Economía y Finanzas, 1999)

c.2.) Requisitos formales

El artículo 19 de la Ley de impuesto general a las ventas, establece que para poder utilizar el crédito fiscal además de los requisitos sustanciales se debe cumplir con los requisitos formales que son:

“a) Que el impuesto general esté consignado por separado en el comprobante de pago que acredite la compra del bien, el servicio afecto, el contrato de construcción; b) Que los comprobantes de pago o documentos consignen el nombre y número del RUC del emisor, de forma que no permitan confusión al contrastarlos con la información obtenida a través de los medios de acceso público de la SUNAT y que, de acuerdo con la información obtenida a través de dichos medios, el emisor de los comprobantes de pago o documentos haya estado habilitado para emitirlos en la fecha de su emisión; c) Que los comprobantes de pago, hayan sido anotados en cualquier momento por el sujeto del impuesto en su Registro de Compras”. (Ministerio de Economía y Finanzas, 1999)

d. Principio de fehaciencia

El principio de fehaciencia en el impuesto general a las ventas se encuentra regulado en el artículo 44 de la Ley de Impuesto general a las ventas (2004), en la misma establece en su primer párrafo la obligación del emisor ante la emisión de comprobante de pago con relación a una operación no real, la norma señala: “El comprobante de pago o nota de débito emitido que no corresponda a una operación real, obligará al pago del Impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión”.

En el segundo párrafo se establece las consecuencias para el que recibe el comprobante de pago por una operación no real, que es la pérdida al derecho de utilizar el crédito fiscal.

Entonces los dos primeros párrafos establecen las consecuencias al utilizar comprobantes de pago por operaciones no reales, por tal motivo es necesario entender cuando se está ante una operación no real, para lo cual la Ley de Impuesto General a las Ventas establece dos supuestos:

“a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o

utilización de servicios o contrato de construcción. b) Aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación”. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2004)

5.2.3. Impuesto a la renta

a. Definición

En el Perú, en relación al impuesto a la renta a lo largo de los años ha tenido modificaciones siendo que en 1934 se promulgó la Ley 7904 Ley Orgánica de Impuesto a la Renta siendo objeto de muchas modificaciones, luego se dio una reforma en 1968 con el Decreto Supremo 287-68HC:

En la cual se dividió las rentas en cinco categorías con deducciones específicas en cada una de ellas para obtener, así, sendas sumas netas que, en conjunto, arrojaban la materia imponible global que se sometía a una escala progresiva por escalones. (Medrano, 2018, p. 13)

En la actualidad el Impuesto a la Renta se encuentra regulado mediante Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, mediante la cual se mantiene las cinco categorías, y se establece las tasas aplicables, así como el cálculo de cada categoría.

En relación con la definición del impuesto a la renta:

La doctrina ha elaborado múltiples definiciones del concepto de renta, sin embargo, las más aceptadas son las siguientes: teoría de la renta producto, flujo de riqueza y consumo más incremento patrimonial. Cabe precisar que la Ley del Impuesto a la Renta ha recogido su propia definición de renta, no obstante, en aquellos supuestos en los que la norma no es clara el Tribunal Fiscal se ha remitido a las teorías de renta para determinar si un ingreso ordinario está gravado con el citado impuesto. (Bahamonde, 2012, p. 12)

Teoría de la renta producto:

Esta teoría considera renta gravable todo ingreso recibido en forma periódica, siempre que provenga de la explotación de fuentes permanentes, tales como: capital, trabajo o la aplicación conjunta de

capital y trabajo. En ese sentido, el artículo 1 de la Ley del Impuesto a la Renta ha recogido con amplitud los alcances de esta concepción teórica. (Bahamonde, 2012, p. 12)

En la Ley de Impuesto a la Renta, esta teoría se encuentra en el inciso a) del artículo 1° de la Ley del Impuesto a la Renta, que indica que se grava las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores.

Teoría del flujo de riqueza:

Esta teoría considera renta gravable a todo beneficio económico que fluye al contribuyente proveniente de operaciones con terceros en un periodo determinado. Estos ingresos pueden ser periódicos o accidentales. En este concepto además de la renta producto, se incluyen ganancias de capital, ingresos eventuales e ingresos a título gratuito. (Bahamonde, 2012, p. 12)

Lo esencial es que la ganancia o beneficio derive de operaciones con terceros, sin importar si provienen o no de una fuente durable. Ello incluye los ingresos por actividades accidentales y los ingresos eventuales cuya producción depende de un factor aleatorio ajeno a la voluntad de quien los percibe, tales como los premios de lotería y los juegos de azar. (Medrano, 2018, p. 13)

En la Ley del Impuesto a la Renta no hay un artículo específico como en la teoría renta producto, que regule esta teoría, pero en los diferentes artículos de la ley de forma directa o indirecta se grava rentas o se exonera en función a esta teoría.

Teoría del balance o del incremento patrimonial:

Toda ganancia se encuentra gravada, aun cuando no se derive de una fuente durable ni sea susceptible de producir ingresos periódicos. De acuerdo con ello, lo único que importa es la diferencia entre el patrimonio que se tenía al inicio del ejercicio y el que se cuenta al cierre de este, con independencia del origen, de derivarse o no de la venta de activo fijo o circulante. (Medrano, 2018, p. 13)

En la Ley del Impuesto a la Renta, se debe mencionar el artículo 92 que regula la determinación que puede realizar la Administración Tributaria en base al incremento patrimonial no justificado.

Recogiendo de forma total o parcial las teorías antes expuestas, la Ley del Impuesto a la Renta señala en su artículo 1 que:

“El impuesto a la renta grava: a) las rentas que provengan del capital, del trabajo y de la aplicación conjunta de ambos factores, entendiéndose como tales aquellas que provengan de una fuente durable y susceptible de generar ingresos periódicos, b) las ganancias de capital, c) otros ingresos que provengan de terceros, establecidos por esta Ley, d) las rentas imputadas, incluyendo las de goce o disfrute, establecidas por esta Ley”. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2004)

La ley de impuesto a la renta (2004) en el artículo 22 ha establecido cinco categorías, que son:

- **Rentas de primera categoría.** El contribuyente es el arrendador o subarrendador del bien, ya sea que se trate de una persona natural, sucesión indivisa o una sociedad conyugal; lo que debe pagar es el 6.25% de la renta neta (equivalente al 5% sobre la renta bruta). El pago del impuesto se hace por cada bien alquilado.
- **Rentas de segunda categoría.** En esta categoría el contribuyente es aquel que realiza actividades de venta de inmuebles, intereses originados por préstamos de dinero, regalías por uso de derechos de autor, de marca, etc. O también la cesión definitiva o temporal de derechos de llave, patentes o similares.
- **Rentas de tercera categoría.** En esta categoría el contribuyente es aquel que obtiene ingresos que provienen de la realización de actividades comerciales, empresas industriales, servicios o negocios.
- **Rentas de cuarta categoría.** Corresponden a servicios prestados sin relación de dependencia. Están sujetos a esta renta las personas que prestan trabajos independientes. También se encuentran comprendidos los ingresos de los trabajadores del Estado con contrato CAS. consejeros regionales y regidores municipales y mandatarios, así

como las dietas de los directores de empresas, funcionarios encargados de sindicatos y gestor de negocios.

- **Rentas de quinta categoría.** Para todos los trabajadores que se encuentren en planilla, su empleador debe retener una parte de su remuneración por concepto del impuesto a la renta de quinta categoría. Están afectos a esta renta todos los trabajadores dependientes que laboren en una empresa.

b. Impuesto a la renta de tercera categoría

Conforme lo establece el artículo 28 de la Ley de Impuesto a la Renta (2004) son rentas de tercera categoría:

- a) Las derivadas del comercio, la industria o minería; de la explotación agropecuaria, forestal, pesquera o de otros recursos naturales; de la prestación de servicios comerciales, industriales o de índole similar, como transportes, comunicaciones, sanatorios, hoteles, depósitos, garajes, reparaciones, construcciones, bancos, financieras, seguros, fianzas y capitalización; y, en general, de cualquier otra actividad que constituya negocio habitual de compra o producción y venta, permuta o disposición de bienes;
- b) las derivadas de la actividad de los agentes mediadores de comercio, rematadores y martilleros y de cualquier otra actividad similar;
- c) las que obtengan los Notarios;
- d) las ganancias de capital y los ingresos por operaciones habituales a que se refieren los artículos 2 y 4 de esta Ley, respectivamente, en el supuesto a que se refiere el artículo 4 de la Ley, constituye renta de tercera categoría la que se origina a partir de la tercera enajenación, inclusive;
- e) las demás rentas que obtengan las personas jurídicas a que se refiere el Artículo 14 de esta ley y las empresas domiciliadas en el país, comprendidas en los incisos a) y b) de este artículo o en su último párrafo, cualquiera sea la categoría a la que debiera atribuirse;
- f) las rentas obtenidas por el ejercicio en asociación o en sociedad civil de cualquier profesión, arte, ciencia u oficio;
- g) cualquier otra renta no incluida en las demás categorías;
- h) la derivada de la cesión de bienes muebles o inmuebles distintos de predios, cuya depreciación o amortización admite la presente Ley, efectuada por contribuyentes

generadores de renta de tercera categoría, a título gratuito, a precio no determinado o a un precio inferior al de las costumbres de la plaza; a otros contribuyentes generadores de renta de tercera categoría o a entidades comprendidas en el último párrafo del Artículo 14 de la presente Ley; i) las rentas obtenidas por las Instituciones Educativas Particulares, j) las rentas generadas por los Patrimonios Fideicometidos de Sociedades Tituladoras, los Fideicomisos bancarios y los Fondos de Inversión Empresarial, cuando provengan del desarrollo o ejecución de un negocio o empresa. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2004)

En el artículo 28 de la ley, se enumera las actividades generadoras de rentas de tercera categoría, pero se debe considerar que en el artículo 3 de la ley se establece que constituye renta gravada de las empresas, cualquier ganancia o ingreso derivado de operaciones con terceros.

El sistema tributario peruano, ha establecido que los obligados a declarar sus rentas de tercera categoría puedan acogerse a diferentes regímenes tributarios dependiendo de nivel de ingresos y el tipo de actividades que desarrollan, en la actualidad se tiene cuatro regímenes tributarios, los cuales son:

- i. **Nuevo Régimen Único Simplificado:** Mediante el Decreto Legislativo N.º 937 se crea este régimen que establece un pago único por el Impuesto a la Renta y el Impuesto General a las Ventas, a este régimen se pueden acoger únicamente las personas naturales o sucesiones indivisas, siempre que desarrollen actividades generadoras de rentas de tercera categoría y cumplan los requisitos y condiciones establecidas en el Decreto Legislativo, este régimen es el más simple y limitante ya que los ingresos no pueden superar los ingresos o compras mensuales hasta 8,000 soles o anuales hasta 96,000 soles. Con relación a los comprobantes de pago se puede deberán emitir y entregar: boletas de venta, tickets o cintas emitidas por máquinas registradoras que no permitan ejercer el derecho al crédito fiscal ni ser utilizados para sustentar gasto y/o costo para efectos tributarios.

ii. Régimen Especial del Impuesto a la Renta:

Es un régimen tributario dirigido a personas naturales y jurídicas sucesiones indivisas y sociedades conyugales domiciliadas en el país que obtengan rentas de tercera categoría provenientes de las actividades de comercio y/o industria; y actividades de servicios, cabe indicar que en este régimen existen algunas actividades que no se encuentran permitidas. (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2020, p.)

Este régimen también establece límites con relación a sus ingresos ya que estos no pueden superar los S/ 525,000 anuales, sus obligaciones se encuentran regulado en el Capítulo XV de la Ley y en el Capítulo XV del Reglamento

iii. Régimen MYPE Tributario: “Es un régimen especialmente creado para las micro y pequeñas empresas con el objetivo de promover su crecimiento al brindarles condiciones más simples para cumplir con sus obligaciones tributaria” (Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, 2020, p.). En este régimen se establece una tasa diferencial de acuerdo con los ingresos, en el año los ingresos no deben superar 1700 UIT.

iv. Régimen General: Es el régimen con mayores obligaciones formales y no se establece ningún límite, está dirigido a medianas y grandes empresas, comprende todos los contribuyentes indistintamente que sean personas naturales o jurídicas, así como comprende todas las actividades empresariales.

Conceptos	NRUS	RER	RMT	RG
Tipo de persona	Persona Natural	Persona Natural y Jurídica	Persona Natural y Jurídica	Persona Natural y Jurídica
Límite de Ingresos	Hasta S/ 8,000 mensual o	Hasta S/ 525,000.00	Sin limite	Sin limite

	hasta S/ 96,000			
Comprobante	Boletas de venta y tickets que no dan derecho a crédito fiscal.	Factura, boletas y todos los demás permitidos	Factura, boletas y todos los demás permitidos	Factura, boletas y todos los demás permitidos
DJ anual	No	No	Si	Si
Pago mensual de Impuesto a la Renta	Pago mínimo S/ 20 y máximo S/ 50	Renta: Cuota de 1.5% de ingresos netos mensuales	Renta: Hasta los 300 UIT de ingresos netos pago a cuenta mensual de 1%. Si en cualquier mes superan las 300 UIT pago a cuenta mensual de 1.5% o coeficiente.	Renta: Pago a cuenta mensual, El cual resulte como coeficiente o el 1.5%
Impuesto General a las Ventas	El IGV está incluido en la única cuota que se paga en este régimen	Es del 18% que incluye el impuesto de promoción municipal	Es del 18% que incluye el impuesto de promoción municipal	Es del 18% que incluye el impuesto de promoción municipal

Nota: SUNAT

De acuerdo con las normas tributarias, se ha establecido que, de los cuatro regímenes tributarios, los que deben determinar una utilidad o pérdida tributaria anual para el cálculo del impuesto a la renta son los regímenes tributarios MYPE Tributario y régimen General, es por eso por lo que en estos dos regímenes tributarios se va a aplicar las reglas establecidas en la ley de impuesto a la renta como en su reglamento.

c. Determinación del impuesto a la renta de tercera categoría

El Impuesto a la Renta de tercera categoría se determina anualmente, teniendo en cuenta que el ejercicio inicia el 1 de enero y finaliza el 31 de diciembre. Para la determinación del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría deben considerarse todas las rentas o ganancias que provengan de la actividad empresarial, aquellos beneficios empresariales, así como las rentas que se consideren como tales por mandato de la propia Ley del Impuesto a la Renta. (Bahamonde, 2012, p. 12)

Figura 1. Esquema de determinación

Ingresos brutos
(-) Costo computable
RENDA BRUTA
(-) Gastos
(+) Otros ingresos
RENDA NETA
(+) Adiciones
(-) Deducciones
(-) Perdida Tributaria compensable
RENDA NETA IMPONIBLE O PÉRDIDA

Nota. Elaboración Propia

Las empresas que pertenecen al régimen MYPE Tributario y Régimen General al finalizar el año fiscal que es el 31 de diciembre tiene la obligación de determinar el impuesto a la renta, para la cual deben cumplir con las reglas establecidas en la ley del impuesto a la renta y su reglamento.

- **RENDA BRUTA:** Conforme al esquema de determinación de impuesto a la renta, primero se debe determinar la renta bruta la misma que se encuentra regulada en el artículo 20 de ley que señala:

“La renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos al impuesto que se obtenga en el ejercicio gravable, cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados”. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2004)

En relación con los ingresos se encuentran definidos en el artículo 28 y 3 de la ley, la norma establece que primero se debe determinar los ingresos netos para lo cual se debe deducir del ingreso bruto las devoluciones, bonificaciones, descuentos y conceptos similares que respondan a las costumbres de la plaza.

Luego se debe determinar el costo computable, el artículo 20 de la ley en relación con este concepto establece:

Por costo computable de los bienes enajenados, se entenderá el costo de adquisición, producción o construcción o, en su caso, el valor de ingreso al patrimonio o valor en el último inventario determinado conforme a ley, más los costos posteriores incorporados al activo de acuerdo con las normas contables, ajustados de acuerdo con las normas de ajuste por inflación con incidencia tributaria, según corresponda. En ningún caso los intereses formarán parte del costo computable. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2004)

Por lo tanto, el costo computable es un elemento importante para establecer la renta bruta, la norma solo regula el costo computable para la enajenación de bienes no siendo regulado el costo para la prestación de servicios, en la ley de impuesto a la renta como en el reglamento se establece las reglas para determinar el costo, siendo:

1) Costo de adquisición: la contraprestación pagada por el bien adquirido, y los costos incurridos con motivo de su compra tales como: fletes, seguros, gastos de despacho, derechos aduaneros, instalación, montaje, comisiones normales, incluyendo las pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición de bienes, gastos notariales,

impuestos y derechos pagados por el enajenante y otros gastos que resulten necesarios para colocar a los bienes en condiciones de ser usados, enajenados o aprovechados económicamente; 2) costo de producción o construcción: el costo incurrido en la producción o construcción del bien, el cual comprende: los materiales directos utilizados, la mano de obra directa y los costos indirectos de fabricación o construcción; 3) valor de ingreso al patrimonio: el valor que corresponde al valor de mercado de acuerdo a lo establecido en la presente ley, salvo lo dispuesto en el siguiente artículo.

Por su parte, el artículo 21 de la Ley del Impuesto a la Renta establece que el costo computable en el caso de inmuebles, acciones, participaciones, entre otros, se determinará tomando en cuenta ciertas condiciones, tales como la forma de adquisición, ya sea a título oneroso, a título gratuito, etc. (Bahamonde, 2012, p. 12)

- **RENTA NETA:** Luego de determinar la renta bruta se debe determinar la renta neta, que de acuerdo al artículo 49 de la ley de impuesto a la renta se denominado también como Renta Neta Empresarial, el artículo 37 de la ley de impuesto a la renta establece que para determinar:

La renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

En el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, da una enumeración de gastos que:

Si bien no es taxativa sino enunciativa, sirve en cierto modo de guía para el establecimiento de gastos deducibles para la determinación de la renta neta imponible mediante la realización de deducciones, al efectuarse la determinación anual del Impuesto a la Renta.

Conforme lo establece la ley de impuesto a la renta para la determinación de los gastos se ha establecido:

(1) **Gastos deducibles:** son gastos necesarios para producir renta y mantener la fuente generadora de esta, estos gastos se dividen en gastos con límites y sin límites.

Los gastos sujetos a límite, la ley de impuesto a la renta y su reglamento establece la forma de determinación del límite, entre estos gastos tenemos: gastos por intereses, depreciaciones, gastos recreativos, gastos de primas de seguro de cónyuges e hijos de los trabajadores, remuneración al directorio, remuneración de vinculados con la persona jurídica, gastos de representación, gastos de viaje, gastos de vehículos automotores, gastos por concepto de donación, gastos sustentados con boletas de venta, gastos por movilidad de los trabajadores.

Los gastos no sujetos a límite tenemos: gastos por tributos, gastos por prima de seguro, gasto por pérdidas extraordinarias, gastos por cobranza, gastos por mermas y desmedros, gastos preoperativos, castigos de deudas incobrables y las provisiones equitativas, gastos por aguinaldos, bonificaciones, gratificaciones y retribuciones al personal, gastos por servicios de salud, culturales y educación, gastos por exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividad minera, gastos regalías, gastos por premios.

(2) **Gastos no deducibles:** gastos que no están relacionados con la producción de renta y los prohibidos por la ley, estos gastos se encuentran enumerados en el artículo 44 de la ley, estos son: gastos personales y de sustento del contribuyente y sus familiares; impuesto a la renta; las multas, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario y, en general, sanciones aplicadas por el Sector Público nacional; las donaciones y cualquier otro acto de liberalidad en dinero; las sumas invertidas en la adquisición de bienes o mejoras de carácter permanente; la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación y otros activos

intangibles similares de duración ilimitada; las comisiones mercantiles originadas en el exterior por compra o venta de mercadería u otra clase de bienes, por la parte que exceda del porcentaje que usualmente se abone por dichas comisiones en el país donde estas se originen; los gastos cuya documentación sustentatoria no cumpla con los requisitos y características mínimas establecidos por el reglamento de comprobantes de pago; gasto sustentado en comprobante de pago emitido por contribuyente que, a la fecha de emisión del comprobante, tenía la condición de no habido; el monto de la depreciación correspondiente al mayor valor atribuido como consecuencia de revaluaciones voluntarias de los activos; los gastos por operaciones efectuadas con sujetos ubicados en territorios o países de baja o nula imposición; el impuesto general a las ventas, el impuesto de promoción municipal y el impuesto selectivo al consumo que graven el retiro de bienes; los gastos y pérdidas provenientes de la celebración de instrumentos financieros derivados; los pagos efectuados sin utilizar los medios de pago cuando la ley lo exija.

d. Principios del impuesto a la renta de tercera categoría

De acuerdo con lo señalado en el punto anterior, la ley del impuesto a la renta ha establecido las reglas para la determinación del impuesto a la renta empresarial anual que deberán declarar los contribuyentes que se encuentren en el régimen MYPE y Régimen General, para lo cual se debe determinar la renta bruta, así como la renta neta, además la norma establece que se debe cumplir con algunos principios y criterios de carácter general

Los contribuyentes y la doctrina se centran en el principio de causalidad, ya que el mismo se encuentra regulado en el artículo 37 de la ley de impuesto a la renta, este principio tiene incidencia en la determinación de la renta neta ya que su vinculación es con el concepto de gasto, pero hay otro principio que tiene incidencia tanto en el gasto como en el costo que también debe ser analizado,

que es el principio de fehaciencia, por tal motivo es necesario estudiar ambos principios:

- **Principio de Fehaciencia**

El principio de fehaciencia para el Impuesto a la Renta no se encuentra en forma explícita en la ley del impuesto a la renta, a diferencia del impuesto general a las ventas que lo regula en el artículo 44 del TUO de la Ley del impuesto general a las ventas.

Si bien la ley de impuesto a la renta no señala sobre la veracidad o realidad de las operaciones, se debe entender que bajo este principio se busca los indicios razonables que acredite la veracidad de las operaciones que sustentan el costo y/o gasto que son deducidas de los ingresos para la determinación del impuesto a la renta.

Entonces en la determinación del impuesto a la renta de tercera categoría, se aceptará el gasto y/o costo:

En tanto pueda tenerse confianza de su ocurrencia y su utilización a partir de una razonable acreditación, no se trata, ciertamente, de la demostración de una verdad o realidad en términos absolutos, hecho que fuese una exigencia irrazonable dada la variedad y volumen de las operaciones, sino es acreditar que el gasto es fidedigno o digno de fe o confianza. (Durán, 2009, p. 5)

Por lo que, en el principio de fehaciencia es de gran importancia la prueba, es decir, la acreditación de la fehaciencia del gasto causal mediante medios probatorios u otros instrumentos que puedan usarse con el mismo propósito, por lo que es necesario determinar cuáles son estos medios de prueba idóneos.

Para Duran (2014) el principio de fehaciencia es:

La acreditación del gasto causal y en tanto puedan tener esa certeza de su ocurrencia a partir de una justificada acreditación, ahora aquí resalta especialmente la importancia de la prueba, es decir que corroboración de la fehaciencia del gasto debe estar sustentado conforme a los medios probatorios o posibles instrumentos que logren sustentar tales operaciones, para el ente tributario ,el gasto y su fehaciencia, deberá

encontrarse adecuadamente respaldado, los comprobantes de pago y en las anotaciones de la contabilidad ya no son lo demasiado contundentes para poder acreditar tales operaciones, esta es una predisposición jurisprudencial que se ha venido dando en los posteriores años y que en ciertos casos se ha mencionado que la documentación genéricas, no son suficiente para validar el gasto si no hacen mención a los productos adquiridos, aunque se cuente solamente con los comprobantes de pago.
(p. 5)

- **Principio de Causalidad**

La ley de impuesto a la renta, aprobado por Decreto Supremo N.º 179-2004-EF, da una lista de gastos que resultan deducibles a efectos del impuesto a la renta, los mismos que fueron analizados en este trabajo de investigación, pero es necesario indicar que esta lista de gastos no es taxativa, en la medida que se permite la deducción de otros gastos no establecidos, expresamente, pero que cumplen con el principio de causalidad.

El artículo 37 de la ley de impuesto a la renta, en relación con este principio señala:

“Artículo 37.- A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia, son deducibles [...]”. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2004)

El principio de causalidad en un concepto más claro son todo aquellos gastos que tienen dependencia o relación directa con la creación de renta o con el sostenimiento de la fuente en condiciones de productividad, se puede decir que la causalidad está bajo dos principios, la primera es que tiene una concepción restrictiva, esto quiere decir que bajo este juicio se permitirá la deducibilidad de los gastos que cumplan la peculiaridad de necesarios e ineludibles para generar la renta, así como también mantener la fuente generadora, es decir se comprende por gastos

necesarios aquellos desembolsos que la empresa realmente necesite y no se saque de contexto del giro del negocio, la segunda es la concepción amplia del principio de causalidad, la cual se admitirá la deducción de todos esos gastos necesarios para producir o mantener la fuente generadora de renta teniendo en definido propiamente todos los gastos que logren afectar de forma indirecta o directa a la concepción de renta tanto sea razonable, necesario, proporcional y normal. (Delgado, 2015, p.)

Para Bahamonde (2012) señala que para comprender el principio de causalidad regulado en el artículo 37 se debe entender que comprende un gasto necesario ya que puede ser visto desde diversas ópticas, por lo que clasifica en:

- **Gasto imprescindible**, debe ser entendido como el gasto que de manera directa genera renta, que es imprescindible su erogación, es decir, que no haya posibilidad de sustraerse del gasto. Es en este sentido que debe entenderse la necesidad del gasto. En este caso la generación de renta está preestablecida.

Es decir es un gasto que tiene relación directa con la generación de la renta y sin el gasto no sería posible obtener ingresos.

- **Gasto conveniente**: entendido como el gasto que resulta adecuado para la generación de renta, no obstante, esta última pueda no generarse por circunstancias ajenas a la empresa. Estos gastos son definidos en las políticas internas que establece la empresa en el desarrollo de sus actividades, siendo que la propia empresa a través de su representante decide su realización. La generación de renta se establece con posterioridad a la realización del gasto, ya que este puede o no ocurrir.
- **Gasto normal**: es considerado gasto normal aquel que es efectuado habitualmente en la realización de las operaciones comerciales. En tal sentido, se evaluará el tipo de operación que efectúa cada contribuyente para establecer la necesidad del gasto. (p. 13)

Conforme a la definición que le da Bahamonde al concepto de necesario, se debe entender que el principio de causalidad está vinculado con un criterio amplio y no restrictivo para su aplicación, ya que en diferentes actividades de las empresas se puede incurrir en gastos que no van a generar de forma directa en una ganancia, es por eso que el “Tribunal

Fiscal está desarrollando una línea argumentativa para adscribirse a las corrientes amplias y permite la deducción de gastos aun cuando no generen una renta inmediata y directa, sino de modo indirecto o mediato” (Durán, 2009, p. 6).

Para establecer el criterio de causalidad se debe tomar en cuenta criterios adicionales de:

(1) Razonabilidad En efecto de este criterio nos dice que debe coexistir una concordancia sensata entre el gasto o costo y los ingresos efectuados con un propósito, en una forma debe estar predeterminado para producir y conservar la fuente productora. **(2) Necesidad** Se hace mención que sin la ejecución de tal gasto efectuado por la empresa no habría renta o no se mantendría la fuente, por ello el desembolso para las operaciones deben ser necesario e indispensable con relación directa. **(3) Proporcionalidad** Indica un juicio exclusivamente cuantitativo, expresamente en confrontar si el volumen de la erogación perpetrada por la empresa tiene debida proporción con el volumen de sus rutinas empresariales, si no se diera de esta forma, si el gasto sobrepase de dicha proporción, de modo casi inmediata se estima una presunción de esta. **(4) Normalidad** Referente a que los gastos que inciden y que son desembolsados para las operaciones de la empresa deben estar dentro del giro normal de sus actividades la cual realice estos. **(5) Generalidad** El gasto o egreso que a veces la empresa suele desembolsar a fin de dar un beneficio hacia el personal ya sea por distintos motivos, tienen que cumplir cierto requisito, es que para el gasto sea causal, aquel beneficio que se otorguen debe tener como destinatarios a empleadores que se mantengan en la misma condición o de un mismo nivel jerárquico por la cuales reciban tales incentivos. (Delgado, 2015, p.)

5.2.4. Fiscalización Tributaria

a. Definición

En el artículo 74 de la Constitución establece la potestad tributaria que ejerce el Estado, siendo una forma de esa potestad la de fiscalizadora, existen diversas

formas de conceptualizarla o definirla, ya que puede ser una facultad, una función o un procedimiento.

El Código Tributario denomina función fiscalizadora en la primera parte del segundo párrafo del artículo 62°, debe entenderse como un concepto de fiscalización genérico inherente a todo órgano administrador de tributos y, como tal, es la parte de la función administrativa que sustenta las atribuciones que se ejercerán en el ámbito de su competencia, es decir fiscalización en un sentido amplio; luego el Código Tributario denomina como facultad de fiscalización en el primer párrafo del artículo 62°, debe entenderse como la atribución genérica de fiscalización, es decir, como sinónimo de una conducta genérica del órgano administrador de tributos cuyo contenido concreto es determinado previamente por la Ley y consiste en un conjunto de atribuciones específicas discrecionales (en la forma y oportunidad de su ejercicio), en este sentido, el listado de facultades discrecionales y las labores de inspección, investigación y control a que se refiere el citado artículo 62° son precisamente aquellas atribuciones específicas que denominamos atribuciones específicas de fiscalización, por lo que estamos en una fiscalización en sentido restringido; y el artículo 75° del Código Tributario hace referencia al proceso de fiscalización, debe entenderse por fiscalización al procedimiento administrativo que inicia la Administración Tributaria o un tercero en caso de delegación, en virtud de la función fiscalizadora, y dentro del cual se ejercen las atribuciones específicas de fiscalización, el mismo que se encuentra orientado a obtener todos los elementos necesarios para adoptar un acto administrativo debidamente fundado. (Zegarra, 2008, p.)

Para el el Tribunal Fiscal, en la RTF N° 09515-5-2004 ha establecido una definición de lo que es:

Fiscalización tributaria, la cual ha sido realizada, interpretando el Artículo 62° y el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, y que es como se detalla: la facultad de fiscalización es el poder del que goza la administración tributaria según ley, con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones y la procedencia de

beneficios tributarios; asimismo, supone la existencia del deber de los deudores tributarios y terceros de realizar las prestaciones establecidas legalmente para hacer posible esa comprobación, cuyo incumplimiento constituye infracción sancionable, encontrándose la administración tributaria facultada, en el ejercicio de su función fiscalizadora, a notificar a los contribuyentes a fin que le proporcionen la información tributaria y documentación pertinente con la cual pueda determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible, teniendo en consideración los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los deudores tributarios. (Coello, 2020, p. 21)

Entonces podemos definir a la fiscalización como la facultad que tiene la Administración Tributaria para verificar las obligaciones del contribuyente por tal motivo tiene la potestad para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por lo que tiene atribuciones señaladas en el artículo 62 del Código Tributario, la verificación lo realiza con participación del deudor tributario y terceros, mediante el procedimiento de fiscalización.

b. Tipos de fiscalización

La Administración Tributaria en ejercicio de su facultad inicia procedimientos de fiscalización los mismos que son:

- **Fiscalización definitiva:**

En este tipo de fiscalización se revisa en forma simultánea y en un solo procedimiento, todos y cada uno de los elementos del tributo y periodo a fiscalizar, así, por ejemplo, para el caso del impuesto a la renta, se analizan los pagos a cuenta, costos, gastos, ingresos, etc. (Coello, 2020, p. 21)

La fiscalización definitiva tiene un plazo de un año el mismo que se computa a partir de la fecha en que la contribuyente entrega la totalidad de la información y/o documentación que le fuera solicitada en el primer requerimiento.

- **Fiscalización parcial.** “En este tipo de fiscalización, la administración tributaria revisa parte, uno o algunos de los elementos de la obligación tributaria, por ejemplo, el crédito fiscal de determinados periodos en caso de IGV” (Coello, 2020, p. 21).

La fiscalización parcial tiene un plazo de 6 meses de duración, la misma que puede ser ampliada a una fiscalización definitiva.

- **Fiscalización parcial electrónica** En este procedimiento, la administración tributaria realiza el trámite en forma electrónica a diferencia de la fiscalización parcial y definitiva, no se requiere visitar al contribuyente, y se inicia con una liquidación preliminar del tributo a regularizar y el contribuyente deberá de levantar cada uno de los reparos, la fiscalización parcial electrónica tiene un plazo de 6 meses.

c. Facultad de fiscalización

El artículo 62 del Código Tributario (2013) establece las facultades discrecionales que tiene la Administración Tributaria en un procedimiento de fiscalización, por tal motivo algunas de las facultades que tiene el fiscalizador son:

- 1) Exigir la exhibición y/o presentación de sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, también podrá exigir la presentación de informes y análisis relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias en la forma y condiciones requeridas;
- 2) Puede exigir copia de la totalidad o parte de los soportes de sus registros contables procesados de forma electrónica;
- 3) Requerir a terceros informaciones y exhibición y/o presentación de sus libros, registros, documentos, emisión y uso de tarjetas de crédito o afines y correspondencia comercial relacionada con hechos que determinen tributación;
- 4) Solicitar la comparecencia de los deudores tributarios o terceros para que proporcionen la información que se estime necesaria;
- 5) Efectuar tomas de inventario de bienes o controlar su ejecución, efectuar la comprobación física, su valuación y registro; así como practicar arquezos de caja, valores y documentos, y control de ingresos;
- 6) Podrá inmovilizar los libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza;
- 7) Podrá practicar incautaciones de libros, archivos, documentos, registros en general y bienes, de cualquier naturaleza, incluidos programas informáticos y archivos en soporte magnético o similares;
- 8) Practicar inspecciones en los locales ocupados,

bajo cualquier título, por los deudores tributarios, así como en los medios de transporte; 9) Requerir el auxilio de la fuerza pública para el desempeño de sus funciones; 10) Solicitar información a las Empresas del Sistema Financiero; 11) Investigar los hechos que configuran infracciones tributarias; 12) Requerir a las entidades públicas o privadas para que informen o comprueben el cumplimiento de obligaciones tributarias, 13) Solicitar a terceros informaciones técnicas o peritajes; 14) Dictar las medidas para erradicar la evasión tributaria, 15) Evaluar las solicitudes presentadas y otorgar, en su caso, las autorizaciones respectivas; 16) Colocar sellos, carteles y letreros oficiales, precintos, cintas, señales y demás medios utilizados o distribuidos por la Administración Tributaria con motivo de la ejecución o aplicación de las sanciones o en el ejercicio de las funciones. (Ministerio de Economía y Finanzas, 2013)

d. Procedimiento

El procedimiento de fiscalización que realiza la Administración Tributaria se encuentra regulada en el Decreto Supremo No 85-2007-EF, el mismo que regula las etapas del procedimiento, las cuales son:

Inicio del procedimiento de fiscalización:

El Procedimiento de Fiscalización se inicia en la fecha en que surte efectos la notificación al Sujeto Fiscalizado de la Carta que presenta al Agente Fiscalizador y el primer Requerimiento, de notificarse los referidos documentos en fechas distintas, el procedimiento se considerará iniciado en la fecha en que surte efectos la notificación del último documento.

Se debe considerar que para el computo del plazo del procedimiento de fiscalización conforme lo establece el Código Tributario éste inicia a partir de la fecha en que contribuyente entrega la totalidad de la información y/o documentación que fue solicitada por el fiscalizador.

Durante el procedimiento de fiscalización: El fiscalizador en el plazo de fiscalización ejercerá su facultad fiscalizadora establecida en el artículo 62 del Código Tributario, por tal motivo podrá emitir entre otros, Cartas, Requerimientos, Resultados del Requerimiento y Actas:

- **Cartas:** Mediante este documento el fiscalizador comunica al sujeto fiscalizado:
Que será objeto de un Procedimiento de Fiscalización, parcial o definitiva, presentará al Agente Fiscalizador que realizará el procedimiento e indicará, además, los períodos, tributos o las Declaraciones Aduaneras de Mercancías que serán materia del procedimiento; la ampliación del Procedimiento de Fiscalización a nuevos períodos, tributos o Declaraciones Aduaneras de Mercancías según sea el caso; la ampliación de un Procedimiento de Fiscalización Parcial a un Procedimiento de Fiscalización Definitiva; el reemplazo del Agente Fiscalizador o la inclusión de nuevos agentes; la suspensión de los plazos de fiscalización y prórroga.
- **Requerimientos:** Mediante este documento el fiscalizador solicita al contribuyente:
La exhibición y/o presentación de informes, análisis, libros de actas, registros y libros contables y demás documentos y/o información, relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias o para fiscalizar inafectaciones, exoneraciones o beneficios tributarios; también, será utilizado para solicitar la sustentación legal y/o documentaria respecto de las observaciones e infracciones imputadas, y comunicar las conclusiones del Procedimiento de Fiscalización indicando las observaciones formuladas e infracciones detectadas.
- **Actas:**
Se emiten para dejar constancia de hechos constatados durante la fiscalización, así como para dejar constancia del pedido de prórroga expuesta por el contribuyente y la evaluación de dicho pedido cuando en la fiscalización sea requerido la exhibición y/o presentación de documentación en forma inmediata. (Coello, 2020, p. 21)

Finalización del procedimiento de fiscalización: Conforme lo establece el artículo 10 del Reglamento del procedimiento de fiscalización, el fiscalizador concluye la fiscalización con “la notificación de las resoluciones de determinación

y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos” (Ministerio de Economía Y Finanzas, 2007).

e. Medios probatorios

En el Código Tributario no existe una definición de los medios probatorios, pero en el artículo 125° del código señala:

Los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.

Por lo tanto existe cuatro medios probatorios que son actuados en el procedimiento de fiscalización como en la etapa contencioso administrativo.

La finalidad de los medios probatorios conforme lo establece el Código Procesal Civil es “acreditar los hechos expuestos por las partes, producir certeza en el Juez respecto de los puntos controvertidos y fundamentar sus decisiones”, entonces los medios probatorios en un proceso van a ser usados para establecer la veracidad de los hechos.

Por tal motivo, en el procedimiento de fiscalización el contribuyente de acuerdo a los medios probatorios aceptados en el artículo 125 del Código Tributario, va poder actuar documentos para acreditar la veracidad del costo y/o gasto en la determinación del impuesto a la renta.

Siendo el derecho a probar un elemento esencial del derecho al debido proceso, puede definirse el primero como aquel derecho subjetivo que posee todo sujeto de derecho, que le permite utilizar dentro de un proceso judicial y/o administrativo, conforme a los principios que lo delimitan y le dan contenido, todos los medios probatorios pertinentes que resulten necesarios para acreditar los hechos que sirven de fundamento a su pretensión. (Bahamonde, 2012, p. 13)

5.2.5. Tax compliance

En el Perú, los negocios enfrentan un gran problema al momento de cumplir las normas tributarias, ya que existen diversos riesgos, siendo uno de estos el alto grado de informalidad en que se desarrolla el mercado peruano, por tal motivo las empresas deben gestionar sus documentos para así poder acreditar la fehaciencia de sus operaciones, esta gestión de documentos debe adherirse a sus prácticas comerciales y a su organización.

Para el cumplimiento a las normas tributarias, las empresas implementan el “compliance”, que es un término en inglés que es utilizado por las empresas para referirse a los mecanismos implementados para velar por el cumplimiento de las normas, este término inicialmente fue utilizado en el campo de prevención del lavado de activos y financiamiento del terrorismo, siendo que con la evolución del término en los diferentes campos de la empresa se ha creado la “figura del Tax Compliance, que funciona como un mecanismo de prevención del incumplimiento jurídico-tributario de las empresas que desean trabajar con la mayor seguridad jurídica posible, sin que de su actividad puedan derivar costes ni sanciones” (Pareja, 2018, p. 152).

Como lo señala Pareja (2018) el Tax Compliance gira en torno a los siguientes puntos esenciales:

- Seguridad jurídica: Los operadores que actúan en el mercado desean actuar con la mayor confianza en sus quehaceres, de manera que la existencia de óbices de naturaleza tributaria les supone un añadido de incertidumbre que en algunos casos anula la capacidad de actuación de las empresas dentro del territorio. Es por ello por lo que la existencia de un plan de prevención de infracciones y delitos tributarios supone un aumento de la confianza de estos, en la medida en que puede desenvolverse con la mayor certeza de que opera conforme a Derecho.
- Celeridad: Las posibles infracciones de naturaleza tributaria dan lugar a tensiones que han de ser resueltas por parte de toda empresa. Ello deriva en la consiguiente búsqueda de soluciones con la mayor brevedad posible que de otro lado suponen establecer una serie de prioridades entre las

obligaciones de naturaleza jurídico-pública y la propia actividad empresarial, es la propia razón de ser de la empresa en sí.

- Establecimiento de relaciones de confianza recíproca entre la Agencia Tributaria y la empresa: La creación de un programa de cumplimiento tributario o Tax Compliance es el resultado de nuevas formas de relacionarse con las Administraciones. Si en otras etapas la relación entre Hacienda y sus obligados se regía por una desconfianza que tenía al obligado tributario por un “sospechoso habitual”; este nuevo instrumento de control y prevención de cumplimiento normativo supone para la Administración una garantía consistente en la intención de todo empresario de querer colaborar de manera activa en el sostenimiento de los gastos públicos. El establecimiento de estas nuevas relaciones no es sino el fruto de las recomendaciones que a nivel internacional se llevan realizando desde hace algunos años.
- Fortalecimiento de la economía: Aspecto que tiene efectos ad intra y ad extra. El primero revierte en un descenso de los riesgos de la empresa, lo que le permite obrar con mayor capacidad, enfocando su actividad organizativa a la obtención de beneficios; mientras que el segundo repercute en la confianza para sus colaboradores y clientes, lo que supone un aumento de la reputación que incide tanto en la mejora del saneamiento de la libre competencia entre operadores económicos. (p. 153)

El Tax Compliance busca que la empresa cumpla las normas tributarias, ya que su incumplimiento puede generar la ineficiencia de la empresa, representada en una responsabilidad económica por la aplicación de multas que puede llevar a la disolución de la empresa, y hasta una responsabilidad penal tanto para la empresa como para los socios y directivos. Por tal motivo las políticas que aplicarán en la empresa deben ser seguidas por todos los integrantes y miembros que forman la empresa, ya que el tax compliance forma parte del concepto de Control Interno de una empresa.

El control interno y el compliance están conformadas por una serie de valores, principios y normas que rigen el comportamiento de la empresa, que inicialmente estaba concentrado en su desarrollo comercial por tal motivo se busca prevenir,

gestionar, controlar y reaccionar los riesgos comerciales que la empresa enfrenta, siendo necesario implementar en estas políticas las relacionadas con las buenas prácticas tributarias. Se debe considerar que la empresa tiene una relación con la Administración Tributaria en consecuencia con las normas tributarias, por tal motivo se debe implementar en toda la organización las buenas prácticas tributarias. En la implementación de las políticas de cumplimiento tributario, un elemento esencial es el proceso de compra y los documentos que acreditan el mismo, siendo este elemento objeto de estudio de la presente tesis.

Es necesario implementar en el proceso de compra el Tax Compliance, para así velar por el cumplimiento de las obligaciones tributarias previniendo sanciones económicas, delitos tributarios, reputación e inversiones. Al momento de implementar las directrices en el proceso de compra es necesario verificar los criterios empleados por el Tribunal Fiscal, ya que los mismos ayudarán a acreditar el cumplimiento de las normas tributarias ante una fiscalización.

El Tax Compliance busca que las empresas tengan conciencia tributaria, como lo señala Alva (2013), de “interiorización en los individuos de los deberes tributarios fijados por las leyes, para cumplirlos de una manera voluntaria, conociendo que su cumplimiento acarreará un beneficio común para la sociedad en la cual ellos están insertados” (p.). Ya que interiorizar la normativa fiscal y las contingencias asociadas, se optará por una conducta diligente evitando los riesgos.

El proceso de compra se encuentra ligado con el impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas, siendo que en este último señala en su artículo 44 que no se tiene derecho al crédito fiscal las operaciones no reales, para determinar una operación no real el auditor de la administración tributaria tiene que solicitar al contribuyente que mediante medios probatorios acredite las operaciones de compra, por tal motivo si una empresa ha aplicado el Tax Compliance en su proceso de compra ha tenido que realizar una revisión profunda de la normatividad tributaria y de las directrices que han establecido los órganos de interpretación normativa tributaria, a fin de garantizar la acreditación de las operaciones y reducir los riesgos.

6. OBJETIVOS

6.1. *Objetivo principal*

- Analizar los criterios empleados por el Tribunal Fiscal en la acreditación de la fehaciencia de las operaciones de compra.

6.2. *Objetivos secundarios*

- Determinar la influencia de los criterios del Tribunal Fiscal sobre la fehaciencia en una fiscalización
- Identificar los criterios empleados por el tribunal fiscal en la acreditación de la fehaciencia en adquisición de bienes
- Identificar los criterios empleados por el tribunal fiscal en la acreditación de la fehaciencia en la adquisición de servicios

7. HIPÓTESIS

Dado que en un proceso de fiscalización del impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas es común que se efectuó reparos sobre la fehaciencia de las operaciones de compra

Es probable que, al conocer los criterios empleados por el Tribunal Fiscal, ante una fiscalización se acredite correctamente la fehaciencia de las operaciones de compra.

Es probable que, los criterios empleados por el Tribunal Fiscal influyan en un procedimiento de fiscalización.

Es probable que, al conocer los criterios empleados por el Tribunal Fiscal, ante una fiscalización se acredite correctamente la fehaciencia de las operaciones de compra de bienes.

Es probable, que, al conocer los criterios empleados por el Tribunal Fiscal, ante una fiscalización se acredite correctamente la fehaciencia de las operaciones de compra de servicios.

CAPITULO II PLANTEAMIENTO OPERACIONAL

1. TÉCNICAS, INSTRUMENTOS Y MATERIAL DE VERIFICACIÓN

1.1. Técnicas

Conforme a los objetivos, hipótesis y variables, para la selección de datos para el avance de la investigación se utilizará como técnica la de Observación documental.

1.2. Instrumentos

De acuerdo con la técnica, el instrumento será de Fichas de observación organizada

1.3. Matriz de consistencia

Tabla 2. Variables y técnica

Variable	Indicador	Subindicador	Técnicas	Instrumentos
Criterios del Tribunal Fiscal sobre la fehaciencia (V. independiente)	Tribunal Fiscal	Principio de fehaciencia	Observación documental	Ficha de observación
Operaciones de compra (V. dependiente)	Fiscalización	<ul style="list-style-type: none"> • Medios Probatorios 		
	Adquisición de bienes	<ul style="list-style-type: none"> • Negociación • Traslado • Recepción 		
	Adquisición de servicios	<ul style="list-style-type: none"> • Negociación • Obligaciones • Recepción 		

Nota. Elaboración propia

2. CAMPO DE VERIFICACIÓN

2.1. *Ubicación espacial*

El presente trabajo de investigación se realizará en el periodo que comprende el año 2020.

2.2. *Ubicación temporal*

La investigación se realizará en las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en el año 2020

2.3. *Unidad de estudio*

- Población

Perú: La población está constituida por las Resoluciones dadas en el periodo 2020 por el Tribunal Fiscal, en relación con operaciones no fehacientes.

- Muestra

“La muestra es probabilística debido a que es posible obtener la probabilidad de cualquier elemento de la muestra que posee las características del fenómeno de estudio” (Vara, 2010, p.).

La presente investigación busca analizar las resoluciones del Tribunal Fiscal, por tal motivo se utilizará el muestreo probabilístico estratificado, con un margen de error del 5%.

Tabla 3. Campo de verificación

Población	Resoluciones del Tribunal Fiscal
Población N°	665
Formula de obtención de muestra	
Margen de Error: 5%	$n = \frac{N * Z_{\alpha}^2 * p * q}{d^2 * (N - 1) + Z_{\alpha}^2 * p * q}$
Nivel de Confianza: 99%	
Muestra N°	244

Nota. Elaboración propia

La muestra requerida es de 244 resoluciones dadas por el Tribunal Fiscal de los cuales serán analizadas y tabuladas para obtener la información requerida.

3. ESTRATEGIAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS

3.1. Organización

La organización para ejecutar la presente tesis sigue una cadena de pasos que inicia con el análisis de la problemática a investigar, la realización y revisión del instrumento que son fichas textuales y la fichas de observación organizada, también se realizara la búsqueda de las fuentes bibliográficas así como de las resoluciones del tribunal fiscal, ya aplicado el instrumento, entonces se realizará la tabulación y el análisis de los datos recabados en fichas, generando los gráficos para su análisis e interpretación para así por ultimo conseguir las conclusiones y las recomendaciones.

3.2. Recursos

3.2.1. Recursos humanos

Tabla 4. Recursos humanos

ITEM	DESCRIPCIÓN	CANTIDAD
1	Investigador	1
2	Asesor	1
3	Tabuladores	2
	TOTAL	4

Nota. Elaboración propia

3.2.2. Recursos físicos

Tabla 5. Recursos físicos

ITEM	DESCRIPCIÓN	CANTIDAD
1	Laptop	1
2	Oficina amoblada	1
3	Impresora	1
4	Papel A4	4 millares
5	Fotocopias	100
6	Libros	20
7	Tinta para la impresora	4
8	Útiles de oficina	6

Nota. Elaboración propia

3.2.3. Recursos financieros

Tabla 6. Recursos financieros

ITEM	DESCRIPCIÓN	CANTIDAD	UNITARIO	TOTAL
MATERIAL DE ESCRITORIO				
1	Costo de papel	5 millares	22.00	110.00
2	Folders de manila	6 unidades	0.70	4.20
3	Bolígrafos	6 unidades	2.00	12.00
4	Correctores	2 unidades	2.50	5.00
5	Cuaderno de apuntes	01 unidad	15.00	15.00
SUBTOTAL				146.20
SUMINISTROS				
1	Tinta para impresora	04 unidades	50.00	200.00
2	USB	01 unidad	25.00	25.00
SUBTOTAL				225.00
EQUIPOS				
1	Laptop	1	1650.00	1650.00
SUBTOTAL				1650.00
BIENES				
1	Textos	5	150.00	150.00
SUBTOTAL				150.00
SERVICIOS				
1	Asesoría y consultoría	1	500.00	500.00
2	Movilidad y refrigerio	60	200.00	1200.00
3	Investigador	1	2000.00	1000.00
4	Impresión de tesis	100 hojas	15.00	60.00
5	Empastado	4	25.00	100.00
6	Costos de copias	50	100.00	100.00
SUBTOTAL				3960.00

TOTAL GASTO**5131.20**

Nota. Elaboración propia

3.3. Validación de instrumento

La investigación es de carácter descriptiva, mediante observación por lo que no requiere validación de instrumento.

3.4. Criterios para el manejo de resultados

3.4.1. Ordenamiento

Los datos recolectados durante el proceso de investigación serán ordenados de manera electrónica

3.4.2. Tratamiento de la información

La investigación al ser de carácter descriptivo lo que implica una verificación de la certeza y confiabilidad de modo que se efectuará un análisis en función de la apreciación crítica, y el tipo de escala a utilizar será de tipo nominal.

3.4.3. Tablas y gráficos

Las tablas por utilizar serán de simple entrada, y los gráficos será el de barras.

CAPÍTULO III RESULTADOS

La investigación del presente trabajo se centra en el análisis de los diferentes criterios empleados por el Tribunal Fiscal en la acreditación de la fehaciencia de las operaciones de compra, por lo que se revisó las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en el año 2020.

La cantidad de expedientes tomados como muestra fue de doscientos cuarenta y cuatro resoluciones de una población de seiscientos sesenta y cinco, con el objetivo de determinar los criterios utilizados por los vocales del Tribunal Fiscal al establecer los medios probatorios idóneos para acreditar la fehaciencia de las operaciones de compra, para que así los contribuyentes puedan implementar estos criterios en su gestión de Tax Compliance.

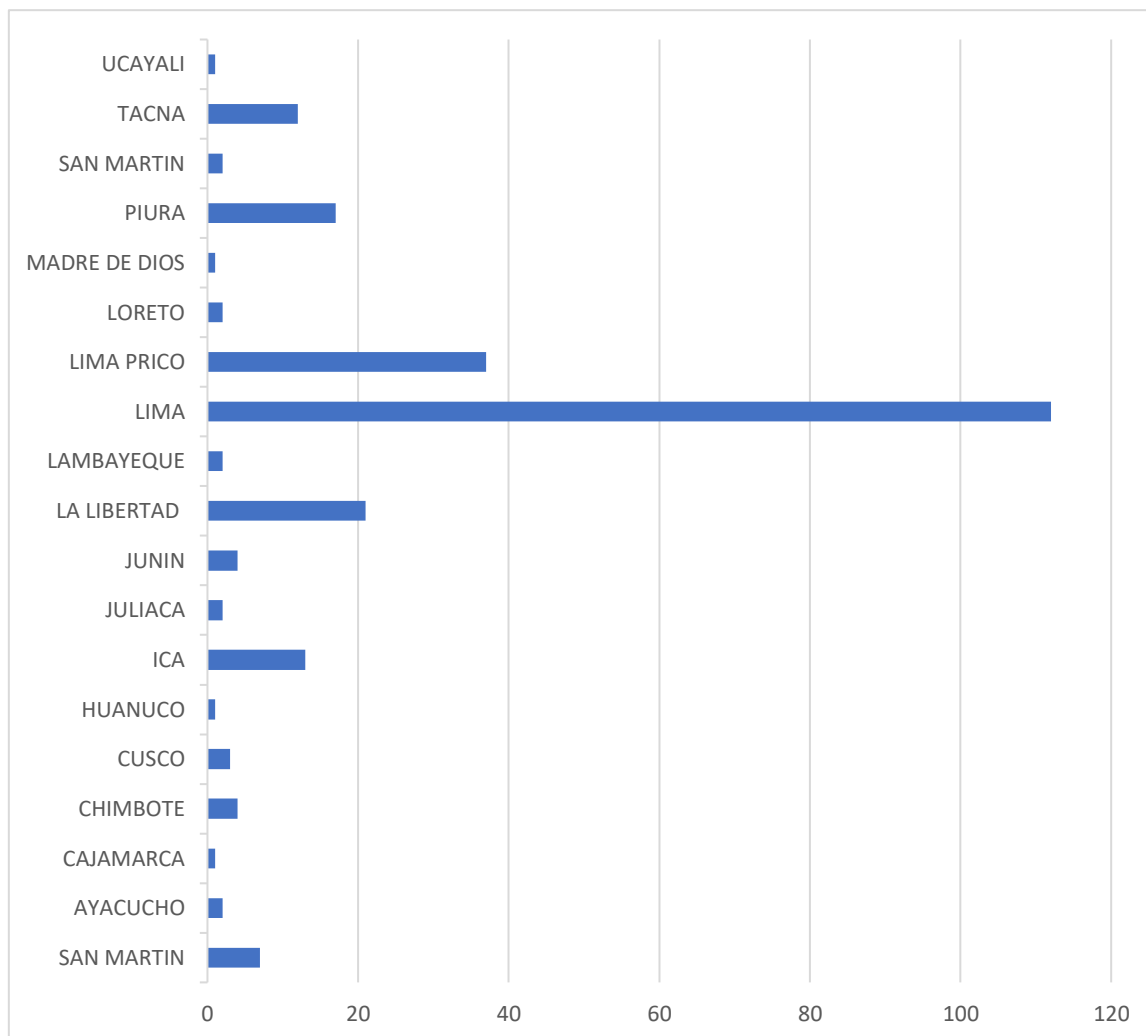
El Tribunal Fiscal es la última instancia encargado de resolver los procedimientos administrativos en temas tributarios, por lo que resuelve las controversias de las diferencias intendencia de SUNAT, por los casos de operaciones no reales el Tribunal Fiscal ha recibido controversias de las de las diversas intendencias a nivel nacional.

Tabla 7. Distribución de las resoluciones por procedencia de Intendencia

INTENDENCIA	N° RESOLUCIONES	PORCENTAJE
SAN MARTIN	7	3%
AYACUCHO	2	1%
CAJAMARCA	1	0%
CHIMBOTE	4	2%
CUSCO	3	1%
HUÁNUCO	1	0%
ICA	13	5%
JULIACA	2	1%
JUNÍN	4	2%
LA LIBERTAD	21	9%
LAMBAYEQUE	2	1%
LIMA	112	46%
LIMA PRICO	37	15%
LORETO	2	1%
MADRE DE DIOS	1	0%
PIURA	17	7%
SAN MARTIN	2	1%

TACNA	12	5%
UCAYALI	1	0%
TOTAL GENERAL	244	100%

Figura 2. Distribución de las resoluciones por procedencia de Intendencia



INTERPRETACIÓN

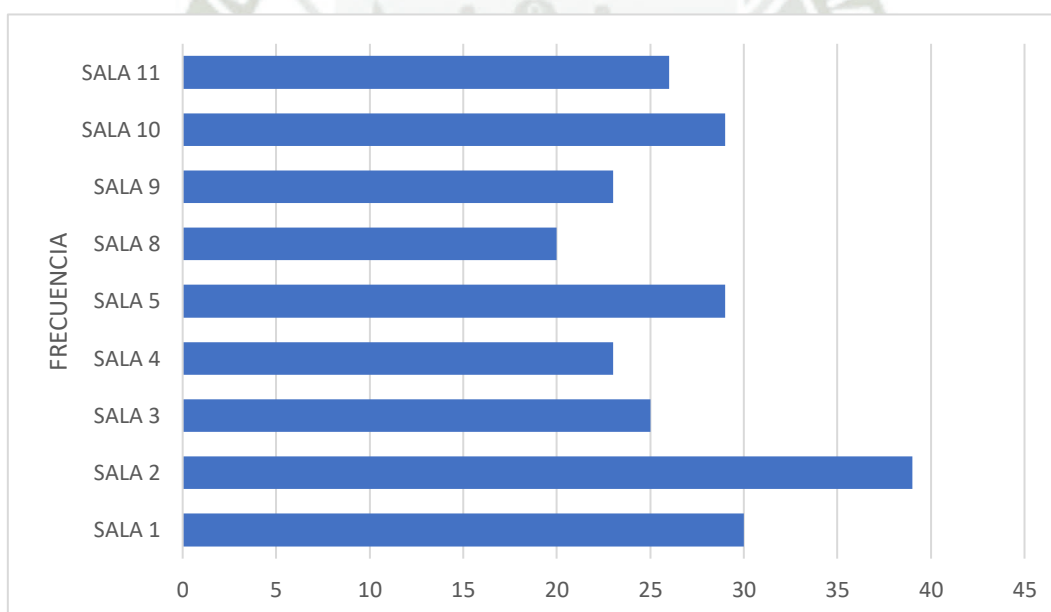
De la tabla y gráfico precedente se observa que el Tribunal Fiscal resuelve casos de operaciones no reales de diferentes intendencias a nivel nacional, por lo que el reparo por operaciones no reales es un tema que se da a nivel nacional, siendo la intendencia de mayor recurrencia la Intendencia de Lima con un 46% lo que representa un total de ciento doce resoluciones, la segunda Intendencia es la de Lima Prico que fiscaliza a los principales contribuyentes de Lima con un 15% lo que representa treinta y siete resoluciones, es razonable que la ciudad de Lima

tenga la mayor cantidad de resoluciones, ya que en esta ciudad se encuentra la mayor cantidad de contribuyentes inscritos.

Tabla 8. Distribución de resoluciones por sala

SALA	N° RESOLUCIONES	PORCENTAJE
SALA 1	30	12%
SALA 2	39	16%
SALA 3	25	10%
SALA 4	23	9%
SALA 5	29	12%
SALA 8	20	8%
SALA 9	23	9%
SALA 10	29	12%
SALA 11	26	11%
TOTAL GENERAL	244	100%

Figura 3. Distribución de resoluciones por Sala



INTERPRETACIÓN

El Tribunal Fiscal, de acuerdo con su estructura organizacional tiene doce salas que resuelve las controversias tributarias de las diferentes intendencias de SUNAT. Las salas uno, dos, tres, cuatro, cinco, ocho, nueve, diez y once resuelven asuntos de tributos internos; la sala siete resuelve asuntos de tributos municipales; la sala seis resuelve asuntos de tributos aduaneros y la sala doce resuelve otros tributos.

De acuerdo con la tabla 8 y la figura 3, la sala que vio más controversias por operaciones no reales fue la sala dos con un 16%, además se observa que todas las salas tienen una distribución similar en los casos de operaciones no reales, por lo que es un reparo recurrente que llegan a ser cuestionados y resueltos por todas las salas.

3.1. HIPÓTESIS GENERAL

Dado que en un proceso de fiscalización del impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas es común que se efectuó reparos sobre la fehaciencia de las operaciones de compra.

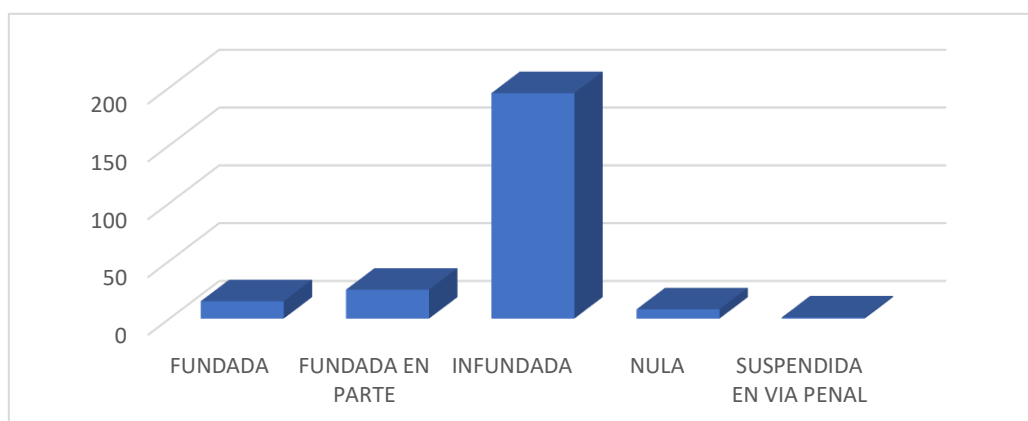
Es probable que, al no conocer los criterios empleados por el Tribunal Fiscal, ante una fiscalización no se acredite correctamente la fehaciencia de las operaciones de compra

Para verificar la hipótesis general y conforme a las tablas anteriores se ha observado:

Tabla 9. Distribución por la decisión de los vocales

DECISIÓN	N° RESOLUCIONES	PORCENTAJE
FUNDADA	15	6%
FUNDADA EN PARTE	25	10%
INFUNDADA	195	80%
NULA	8	3%
SUSPENDIDA EN VIA PENAL	1	0%
TOTAL GENERAL	244	100%

Figura 4. Distribución por la decisión de los vocales



INTERPRETACIÓN

Como se observa de la tabla 9 y la figura 4, las decisiones que tomaron los vocales de las diferentes salas se dividen entre: fundada la apelación, fundada en parte la apelación, infundada la apelación, nulo el procedimiento de fiscalización o suspensión del procedimiento administrativo.

El 80% de las resoluciones, que representan ciento noventa y cinco resoluciones fueron declaradas infundadas, es decir que se ha mantenido el reparo por operaciones no reales, porque los contribuyentes no han podido demostrar con medios probatorios idóneos la fehaciencia de la operación. Estas resoluciones deben ser analizadas, para verificar el criterio de los vocales sobre los medios probatorios presentados por los contribuyentes y poder determinar que documentos son necesarios para acreditar la fehaciencia de las operaciones.

Y solo un 6% de las resoluciones han sido declaradas fundadas, que representa quince resoluciones, siendo también necesario su análisis.

Así mismo, se observa que una resolución que representa el 0% ha sido declarada suspendida, ya que para la sala se aplica el Acuerdo de Sala Plena N° 2003-20 de 23 de setiembre de 2003 que ha establecido que:

Cuando se verifique la existencia de un proceso por delito de defraudación tributaria, este Tribunal Fiscal tiene la obligación de emitir pronunciamiento si cuenta con los elementos necesarios para hacerlo, salvo que para ello requiera el fallo del citado proceso penal, en cuyo caso procede suspender el procedimiento debiendo la Administración devolver los actuados una vez que culmine el indicado proceso penal, adjuntado copia certificada de la sentencia para efecto de la emisión del pronunciamiento definitivo.

Al ser confirmado el reparo por operaciones no reales en los procedimientos de fiscalización, en un 80%, se ha confirmado la hipótesis general, ya que al no conocer los criterios del Tribunal Fiscal, los contribuyentes en un procedimiento de fiscalización no han acreditado las operaciones de compra.

Tabla 10. Distribución por RTF de observancia obligatoria

RESOLUCIÓN DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA	N° RESOLUCIONES	PORCENTAJE
SI	0	0%
NO	244	100%
TOTAL GENERAL	244	100%

Figura 5. Distribución por RTF de observancia obligatoria



INTERPRETACIÓN

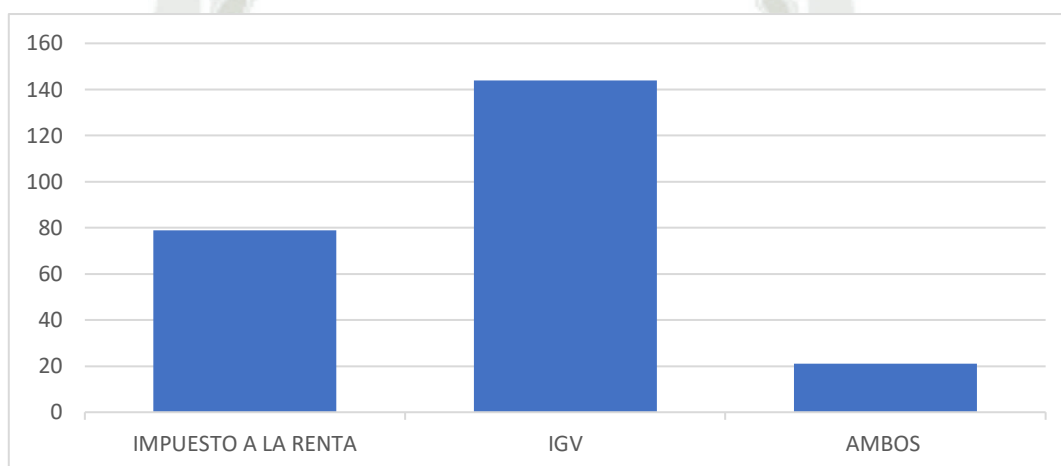
Conforme lo establece el artículo 154 del Código Tributario, la jurisprudencia de observancia obligatoria emitida por el Tribunal Fiscal es la interpretación de modo expreso y con carácter general del sentido de las normas tributarias.

En el caso de operaciones no reales, siendo un reparo frecuente por la Administración Tributaria, el Tribunal Fiscal no ha emitido a la fecha ninguna resolución de observancia obligatoria, como se observa de la tabla 10 y la figura 5, las doscientos cuarenta y cuatro resoluciones son resoluciones ordinarias que representan el 100%, por tal motivo no existe un criterio unificado recogido en una resolución que puede permitir al contribuyente saber o conocer que medios probatorios son idóneos para acreditar la fehaciencia de las operaciones.

Tabla 11. Distribución por tipo de impuesto fiscalizado

IMPUESTO	N° RESOLUCIONES	PORCENTAJE
IMPUESTO A LA RENTA	79	32%
IGV	144	59%
AMBOS	21	9%
TOTAL GENERAL	244	100%

Figura 6. Distribución por tipo de impuesto fiscalizado



INTERPRETACIÓN

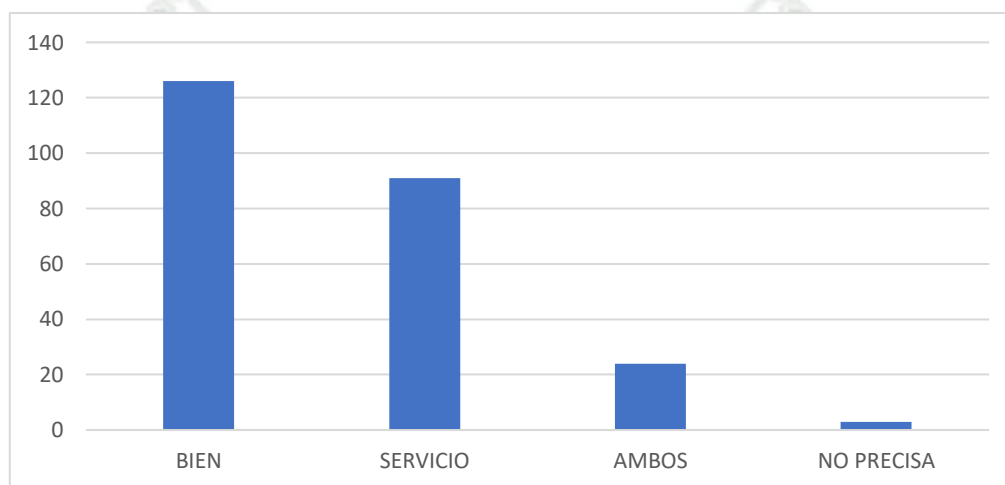
Los reparos por operaciones no reales que son determinados por la Administración Tributaria en un procedimiento de fiscalización pueden ser por cualquier tipo de impuesto, siendo los impuestos reparados para los contribuyentes de tercera categoría: el impuesto a la renta, el impuesto general a las ventas o ambos impuestos.

De las resoluciones observadas, conforma a la tabla 11 y figura 6, se puede verificar que en caso de operaciones no reales el 59% que representa ciento cuarenta y cuatro resoluciones son por el impuesto general a las ventas es decir que se repara el crédito fiscal, el 32% que representa setenta y nueve resoluciones son por el impuesto a la renta, es decir que se repara el costo o gasto, y el 9% que representa veintiuno resoluciones son por ambos tributos es decir que el reparo afecta tanto al crédito fiscal como el costo o gasto.

Tabla 12. Distribución por tipo de operación fiscalizada

TIPO DE OPERACIÓN	N° RESOLUCIONES	PORCENTAJE
BIEN	126	52%
SERVICIO	91	37%
AMBOS	24	10%
NO PRECISA	3	1%
TOTAL GENERAL	244	100%

Figura 7. Distribución por tipo de operación fiscalizada



INTERPRETACIÓN

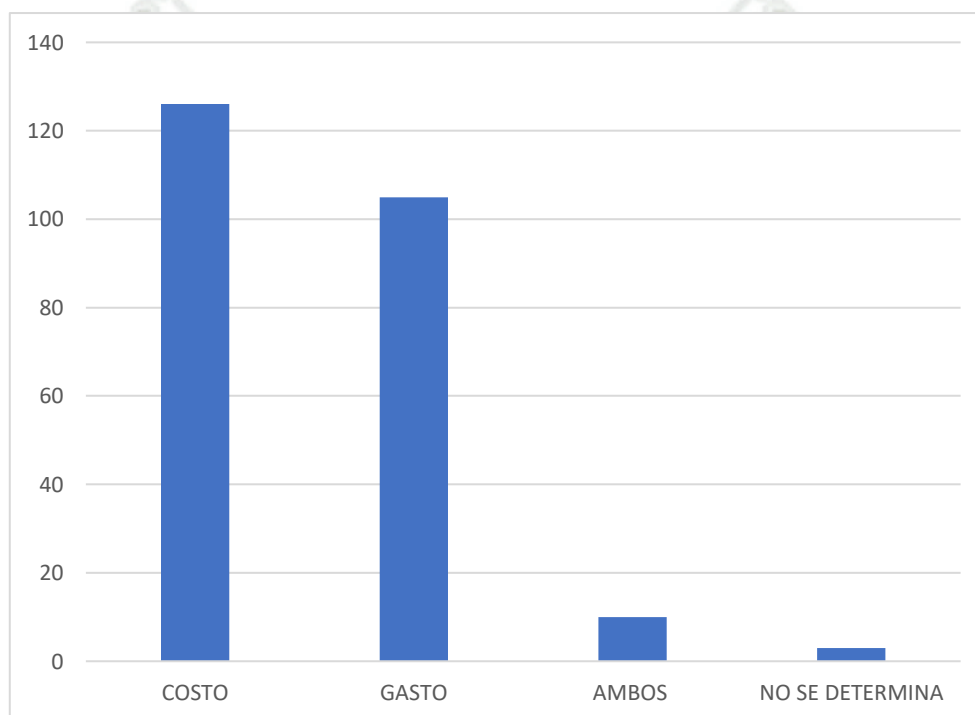
De las resoluciones observadas, se ha verificado que los contribuyentes han adquirido para sus operaciones comerciales: bienes, servicios o ambos; siendo estas compras observadas por la Administración Tributaria como operaciones no reales, el Tribunal Fiscal por el tipo de operación ha establecido diferentes criterios que deben tener los medios probatorios para acreditar la fehaciencia de la operación.

De la tabla 12 y figura 7, se observa que el 52% que representa ciento veintiséis resoluciones son operaciones de compra de bienes, el 37% que representan noventa y uno resoluciones son por operaciones de compra de servicios, el 10% que representa veinticuatro resoluciones son por ambas operaciones es decir por compra de bienes y servicios y 1% no precisa ya que las mismas han sido declaradas nulas o suspendida.

Tabla 13. Distribución por destino de la compra

Destino	N° RESOLUCIONES	PORCENTAJE
COSTO	126	52%
GASTO	105	43%
AMBOS	10	4%
NO SE DETERMINA	3	1%
TOTAL GENERAL	244	100%

Figura 8. Distribución por destino de la compra



INTERPRETACIÓN

Los reparos por operaciones no reales que realiza la Administración Tributaria que en más de 80% son confirmadas por el Tribunal Fiscal, son tanto por operaciones de compra que han sido destinados para el costo y/o gasto.

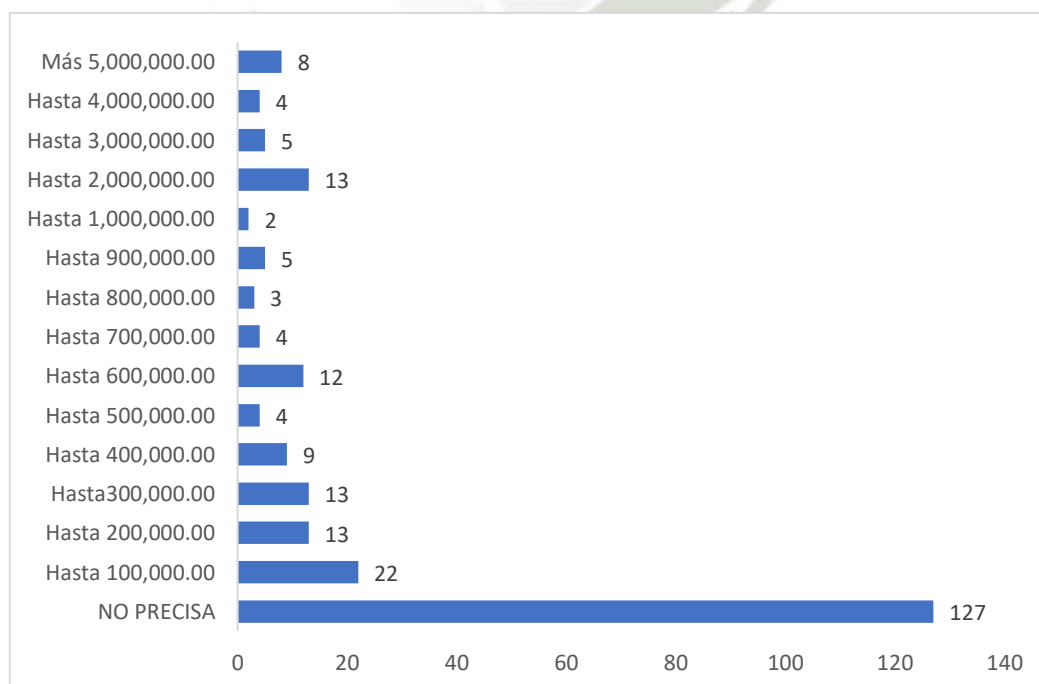
Se observa que el 52% que representa ciento veintiséis resoluciones son por operaciones de compra destinados al costo, el 43% que representa ciento cinco resoluciones son por operaciones destinados al gasto, el 4% que representa diez resoluciones son operaciones destinadas tanto al gasto como al costo, y el 1% que representa tres resoluciones no se precisa cual es el destino de la operación.

Entonces, del análisis de esta tabla se puede interpretar que la Administración Tributaria desconoce operaciones de compra al considerarlas no reales que influyen directamente en la producción o comercialización de las operaciones comerciales.

Tabla 14. Distribución por importe reparado

IMPORTE	N° RESOLUCIONES	PORCENTAJE
NO PRECISA	127	52%
Hasta 100,000.00	22	9%
Hasta 200,000.00	13	5%
Hasta 300,000.00	13	5%
Hasta 400,000.00	9	4%
Hasta 500,000.00	4	2%
Hasta 600,000.00	12	5%
Hasta 700,000.00	4	2%
Hasta 800,000.00	3	1%
Hasta 900,000.00	5	2%
Hasta 1,000,000.00	2	1%
Hasta 2,000,000.00	13	5%
Hasta 3,000,000.00	5	2%
Hasta 4,000,000.00	4	2%
Más 5,000,000.00	8	3%
TOTAL GENERAL	244	100%

Figura 9. Distribución por importe reparado



INTERPRETACIÓN

Los reparos por operaciones no reales pueden afectar a las empresas, en su liquidez, ya que, al ser confirmados los reparos en su mayoría por el Tribunal Fiscal, se genera una deuda que debe ser cumplido por los contribuyentes sino en su facultad recaudadora la SUNAT puede tomar acciones de cobranza contra los contribuyentes.

Como se observa los reparos son por diferentes montos, sin considerar las intereses moratorios que genera cada reparo, si bien de las resoluciones observadas un 52% que representa ciento veintisiete resoluciones no precisan el monto de reparo por reserva tributaria, en un 48% que representa ciento diecisiete resoluciones, si se establece el importe de reparo, siendo que 9% de las resoluciones el reparo es hasta de cien mil soles, un 5% el reparo es hasta doscientos mil soles, un 5% de las resoluciones el reparo es hasta trescientos mil soles, un 4% de las resoluciones es hasta cuatrocientos mil soles, un 2% de las resoluciones es hasta quinientos mil soles, un 5% de las resoluciones el reparo es hasta seiscientos mil soles, un 2% el reparo es hasta setecientos mil soles, un 1% el reparo es hasta ochocientos mil soles, un 2% el reparo es por novecientos mil soles, un 1% el reparo es hasta un millón de soles y un 5% de las resoluciones tiene un reparo mayor a los dos millones de soles.

Los importes de los reparos afectan de diferente forma a las empresas, ya que depende del tamaño de la empresa para pueden enfrentar la deuda o no, y en algunos casos podría generar la quiebra de esta.

3.2. HIPÓTESIS ESPECIFICA 1

Dado que en un proceso de fiscalización del impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas es común que se efectuó reparos sobre la fehaciencia de las operaciones de compra.

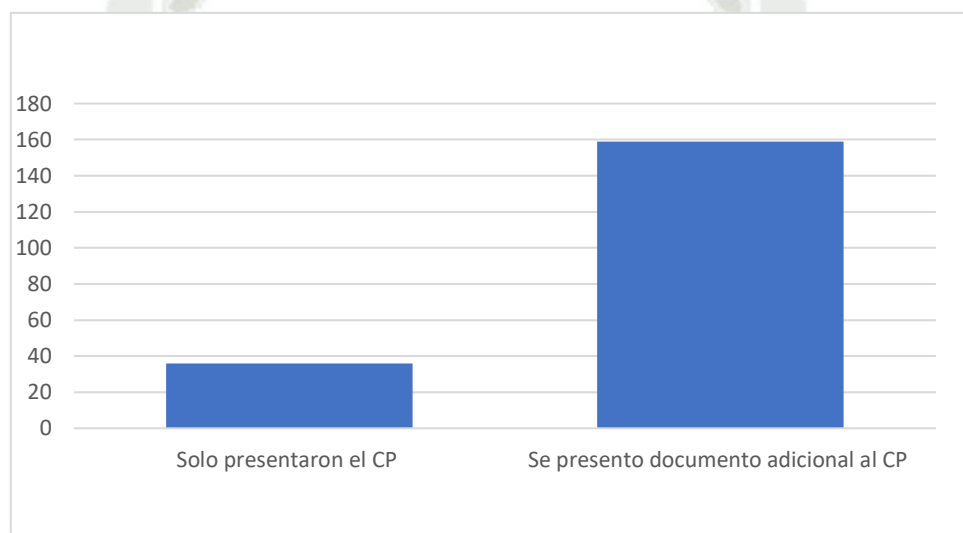
Es probable que, los criterios empleados por el Tribunal Fiscal influyan en un procedimiento de fiscalización.

Para verificar la hipótesis especial 1 y conforme a las tablas anteriores se ha observado:

Tabla 15. Distribución por medios probatorios presentados

Medios Probatorios	N° RESOLUCIONES	PORCENTAJE
Solo presentaron el CP	36	18%
Se presento documento adicional al CP	159	82%
TOTAL GENERAL	195	100%

Figura 10. Distribución por medios probatorios presentados



INTERPRETACIÓN

Los reparos por operaciones no reales que realiza la Administración Tributaria que en un 80% son confirmadas por el Tribunal Fiscal, que representa ciento noventa y cinco resoluciones, se ha observado que de esta resoluciones conforme a la tabla 15 y la figura 10, el 18% que representa treinta y seis resoluciones los contribuyentes consideraron que el único medio probatorio que acredita las operaciones de compra es el comprobante de pago que emite el proveedor, y el 82% además de presentar el comprobante de pago en el procedimiento de fiscalización han presentado otros medios probatorios que han sido observados por los vocales del Tribunal Fiscal.

Conforme a lo observado, aún hay contribuyentes que consideran que, con solo tener el comprobante de pago en una fiscalización es suficiente para acreditar un reparo por operaciones no reales, por tal motivo es necesario difundir el

presente trabajo de investigación para que así las empresas lo implementen en su Tax Compliance.

Por ejemplo, como se observa en la siguiente RTF el contribuyente solo presento comprobante de pago para acreditar la operación:



Tribunal Fiscal

Nº 06634-10-2020

EXPEDIENTE N° : 4326-2018
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
 PROCEDENCIA : Ica
 FECHA : Lima, 13 de noviembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente N°
 contra la Resolución de Intendencia N° de 5 de febrero de 2018,
 emitida por la Intendencia Regional Ica de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración
 Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de
 Determinación N°
 giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero, abril a junio,
 agosto, octubre y noviembre de 2015, y las Resoluciones de Multa N°
 emitidas por la infracción tipificada por el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que de otro lado, a través del Requerimiento N° (fojas 1149 y 1150), la Administración solicitó a la recurrente que exhibiera y/o proporcione la siguiente documentación: 1) Comprobantes de pago de compras, guías de remisión (remite o del transportista), notas de débito y/o créditos recibidos, de corresponder, de las operaciones realizadas con los proveedores detallados en el Anexo N° 01 adjunto al citado requerimiento; 2) Comprobantes y/o constancias recibidas por el sistema de deducciones del Impuesto General a las Ventas, según corresponda; 3) Documentos que sustenten el pago de las operaciones y/o adquisiciones que constituyen gasto, costo y/o crédito, en el marco de lo establecido en la Ley N° 28194, de corresponder; 4) Estados de cuenta y/o reportes proporcionados por las instituciones del sistema financiero y de seguros del país o del exterior; precisándole que debe incluir los estados de cuenta incluye dicha información. La información incluye los estados de cuenta del Banco de la Nación referido a la cuenta de deducciones; 5) Contratos de servicios recibidos y/o prestados, así como contratos de compraventa y transferencia de bienes, según corresponda; 6) Un análisis detallado mensual de los medios de pago utilizados en las operaciones y/o adquisiciones que constituyen costo, gasto y/o crédito fiscal, en el marco de lo que establece la Ley N° 28194, indicando respecto a los comprobantes de pago, su fecha de emisión, serie y número, número de RUC, nombre o razón social, valor de la venta, IGV, total, y respecto a los medios de pago utilizados, el tipo, número, entidad, fecha de pago e importe.

Que en el resultado del mencionado requerimiento (foja 1146), la Administración señaló que respecto de la documentación solicitada a la recurrente lo siguiente: 1) Que exhibió los comprobantes de pago de compras detallados en el Anexo N° 01 adjunto al Requerimiento N° pero no exhibió guías de remisión remitente o del transportista, no exhibió notas de débito y/o crédito, al respecto contribuyente manifestó que no le corresponde; 2) Que exhibió los comprobantes y/o constancias recibidas por el sistema de deducciones del Impuesto General a las Ventas; 3) Que exhibió documentos que sustentan los pagos de las operaciones y/o adquisiciones que constituyen gasto, costo y/o crédito, en el marco de lo que establece la Ley N° 28194; 4) Que exhibió los estados de cuenta y/o reportes proporcionados por las instituciones del sistema financiero del país, tales como Banco Perú (cuenta en soles) y estados de cuenta del Banco referido a la cuenta de deducciones y manifestó que en relación a los estados de cuenta y/o reportes proporcionados por las instituciones financieras del exterior que no le corresponde; 5) Que exhibió contratos de servicios prestados y recibidos, no exhibió contratos de compraventa ni de transferencias de bienes, pues indicó que no le correspondía; 6) Que proporcionó en medio magnético (USB el mismo que fue devuelto) y en extensión de Excel, el análisis detallado mensual de los medios de pago utilizados en las operaciones y/o

En un procedimiento de fiscalización, se observa que la Administración Tributaria observa los medios probatorios presentado por los contribuyentes, siendo que de acuerdo con el tribunal fiscal estos medios probatorios son observados.

En consecuencia, se ha aceptado la hipótesis específica 1, ya que los criterios del tribunal fiscal tienen una influencia del 82% sobre los medios probatorios presentados por los contribuyentes en un procedimiento de fiscalización.

3.3. HIPÓTESIS ESPECIFICA 2:

Dado que en un proceso de fiscalización del impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas es común que se efectuó reparos sobre la fehaciencia de las operaciones de compra.

Es probable que, al conocer los criterios empleados por el Tribunal Fiscal, ante una fiscalización se acredite correctamente la fehaciencia de las operaciones de compra de bienes.

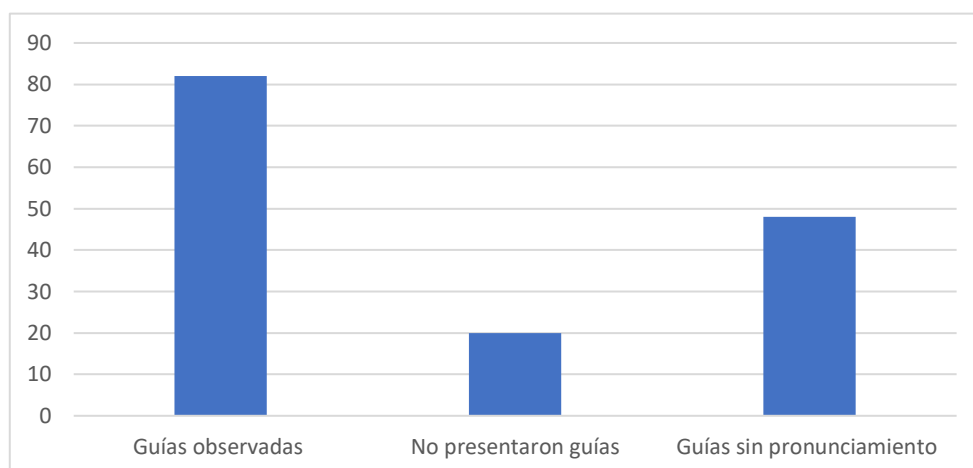
Para verificar la hipótesis especial 2 se ha observado:

En los reparos por operaciones no reales por compra de bienes, de las resoluciones observadas, se ha podido verificar que los vocales de las diferentes salas tienen algunos criterios sobre la valorización de los medios probatorios presentados por los contribuyentes.

Tabla 16. Guías de remisión observadas

GUÍAS DE REMISIÓN	N° RESOLUCIONES	PORCENTAJE
Guías observadas	82	55%
No presentaron guías	20	13%
Guías sin pronunciamiento	48	32%
TOTAL GENERAL	150	100%

Figura 11. Guías de remisión observadas



INTERPRETACIÓN

Conforme se observó en la tabla 12 y figura 7, de las doscientos cuarenta y cuatro resoluciones observadas ciento veinte seis son por operaciones de compra de bienes que representa el 52% y veinticuatro resoluciones son por operaciones de compra de bienes y servicios que representa el 10%, por lo que sería un total de ciento cincuenta resoluciones que han observado operaciones de compra de bienes.

Los contribuyentes para acreditar la operación de compra de bienes presentan las guías de remisión, que es un medio probatorio exigido por el Tribunal Fiscal, tanto las guías de remisión remitente como las guías de remisión transportista. Con este medio probatorio se acredita el traslado de los bienes, de las ciento cincuenta resoluciones el Tribunal Fiscal observa que en veinte resoluciones no se ha presentado este medio probatorio que representa 13%, que en ochenta y dos resoluciones los contribuyentes han presentado las guías de remisión, pero éstas han sido observadas en su contenido que representa el 55%.

Las observaciones a las guías de remisión por parte del Tribunal Fiscal son por los datos consignados en estos documentos o falta de estos, ya que los vocales observan: i) que las direcciones consignadas en los puntos de partida y llegada sean las declarados por los contribuyentes, ii) que la descripción del bien concuerde con la factura y otros documentos, y iii) que se identifique a los encargados del transporte.

Por ejemplo, como se observa en la siguiente RTF se observa la guía de remisión presentada:



Tribunal Fiscal

Nº 05502-10-2020

EXPEDIENTE N° : 2742-2019
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
 PROCEDENCIA : Ica
 FECHA : Lima, 7 de octubre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente N° contra la Resolución de Intendencia N° de 8 de enero de 2019, emitida por la Intendencia Regional Ica de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero y setiembre a noviembre de 2016; y las Resoluciones de Multa N° emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

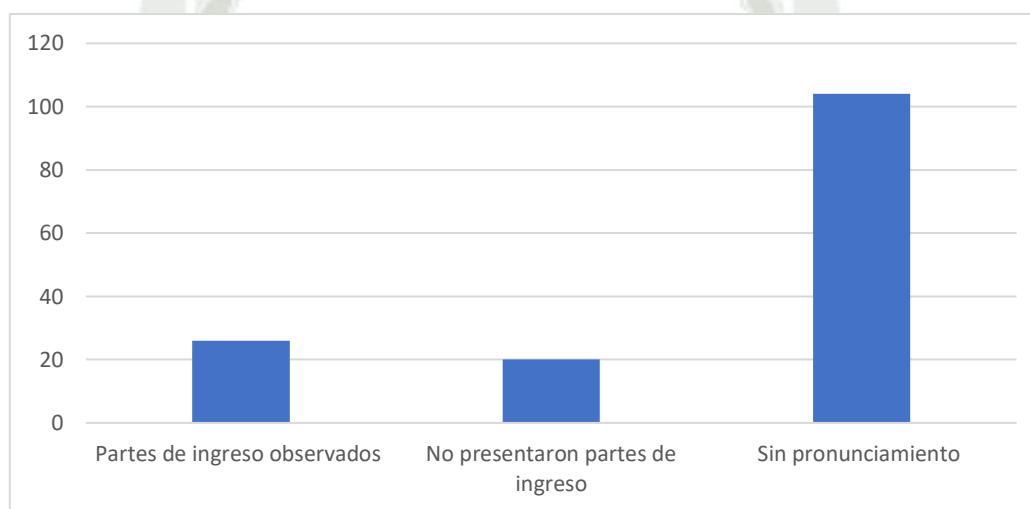
(...)

Que respecto a las Guías de Remisión Transportista N° 0001-10598, 0001-10869, 0001-10910, 0001-11009, 0001-11184, 0001-11206 y 0001-11308, emitidas por relacionadas a las Guías de Remisión Remitente N° 001-152, 001-176, 001-179, 001-199, 001-221, 001-223 y 001-237, cabe indicar que estas últimas consignan un número de placa vehicular que no pertenece al vehículo utilizado por lo que le resta veracidad a lo manifestado por la recurrente en el sentido que dicha empresa se habría encargado de transportar los bienes; que las Guías de Remisión Remitente N° 0001-63, 0001-68, 0001-84, 0001-855, 0001-859, 0001-867 y 0001-876, emitidas por consignan como transportistas a los señores . (DNI N°) y (DNI N°), así como los vehículos con Placas de Rodaje N° respectivamente, sin embargo, tales vehículos no pertenecen a dichos transportistas; que no se encuentra acreditado que los proveedores se hayan encargado de llevar los bienes hasta el domicilio fiscal de la recurrente, pues en las guías de remisión remitente proporcionadas figura que tales bienes fueron trasladados por un tercero; que la recurrente no precisa qué procedimientos internos siguió en cuanto a la revisión de la calidad y el costo de los bienes ni qué documentos internos elaboró o emitió (notas u órdenes de ingreso, boletas, informes de recepción), ya que la firma en las guías de remisión remitente por sí sola no acredita la efectiva realización de las operaciones de compra; que no se precisa si las facturas reparadas coinciden con las órdenes de compra en cuanto a cantidad, precio y verificación con las unidades ingresadas a almacén; que si bien la recurrente no se encuentra obligada a llevar kárdex, tampoco precisa cómo se controlaba el ingreso y salida de cada bien hacia el almacén, o para su consumo en la fabricación de autopartes de vehículos, al no haberse exhibido ni proporcionado algún documento de control interno con información suficiente que

Tabla 17. Partes de ingreso a almacén observados

INGRESO A ALMACÉN	N° RESOLUCIONES	PORCENTAJE
Partes de ingreso observados	26	17%
No presentaron partes de ingreso	20	13%
Sin pronunciamiento	104	69%
TOTAL GENERAL	150	100%

Figura 12. Partes de ingreso a almacén observados



INTERPRETACIÓN

Como se observa de la tabla 17 y la figura 12, otro medio probatorio que es observado por los vocales del Tribunal Fiscal es el documento que acredita el ingreso de los bienes comprados al almacén de la empresa, siendo que en veintiséis resoluciones se verifica si los partes de ingresos identifican correctamente los bienes comprados representando un 17%, y en veinte resoluciones no se presenta ningún medio probatorio con relación al ingreso al almacén, que representa un 13%.

Por ejemplo como se observa en la siguiente RTF se observa las partes de ingreso como documento necesario para acreditar la fehaciencia de la operación:



Tribunal Fiscal

Nº 00644-8-2020

EXPEDIENTE N° : 998-2017
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multas
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 15 de enero de 2020

VISTA la apelación interpuesta por con Registro Único de Contribuyente N°
 contra la Resolución de Intendencia N° de 28 de octubre de 2016,
 emitida por la Intendencia Lima de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria,
 que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N°
 giradas por Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2012 y las
 Resoluciones de Multa N° emitidas por la comisión de la infracción
 tipificada por el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

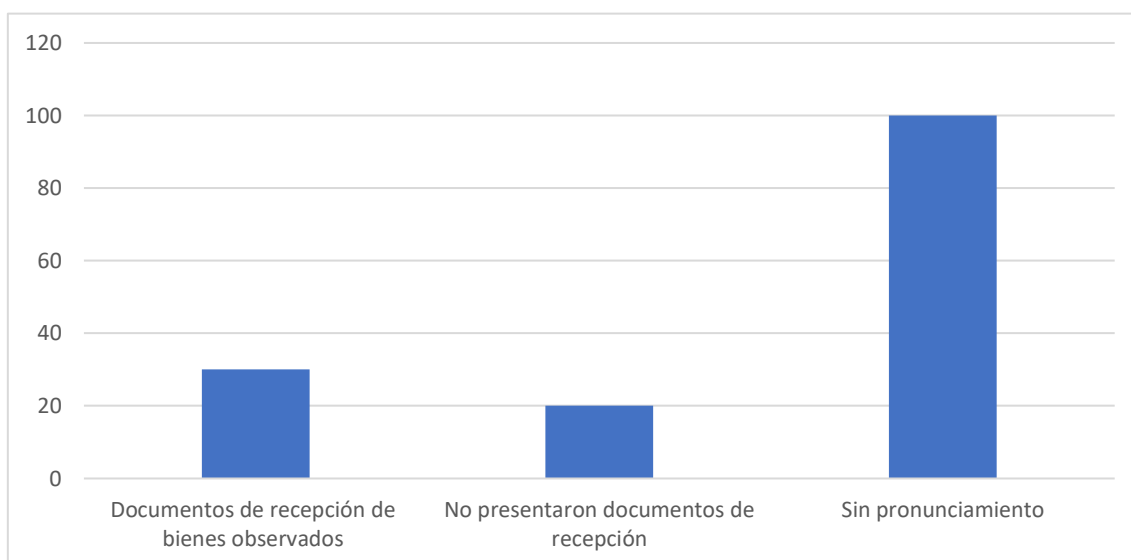
(...)

Que con relación a las copias de las guías de remisión remitente presentadas, cabe indicar que dichas guías por sí solas resultan insuficientes para acreditar el traslado de los bienes descrito en ellos por parte de los proveedores observados a la recurrente³, dado que no se advierte un documento que acredite el ingreso de los bienes a los almacenes de la recurrente por parte de aquellos, por lo que carece de sustento lo alegado por la recurrente en el sentido que dichas guías acreditan que los proveedores cuestionados habrían realizado las operaciones materia de análisis.

Tabla 18. Documentos internos de recepción de bienes observados

RECEPCIÓN DE LOS BIENES	Nº RESOLUCIONES	PORCENTAJE
Documentos de recepción de bienes observados	30	20%
No presentaron documentos de recepción	20	13%
Sin pronunciamiento	100	67%
TOTAL GENERAL	150	100%

Figura 13. Documentos internos de recepción de bienes observados



INTERPRETACIÓN

En el procedimiento de fiscalización, un medio probatorio que es presentado por los contribuyentes, son los documentos internos que acreditan la recepción de los bienes comprobados, respecto a este medio probatorio se observa de la Tabla 18 y figura 13, que los vocales del Tribunal Fiscal en un 20% observan este documento, entre las observaciones que da el Tribunal de este documento es que no se encuentra firmado por el responsable de su recepción, que no se identifica el bien, que no concuerda con las condiciones pactadas o no se identifica al proveedor.

Por ejemplo como se observa en la siguiente RTF se observa el documento interno de recepción de bienes:



Tribunal Fiscal

N° 08125-2-2020

EXPEDIENTE N° : 4514-2020
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
 PROCEDENCIA : San Martín
 FECHA : Lima, 18 de diciembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por con R.U.C. N°
 contra la Resolución de Oficina Zonal N° emitida el 17 de febrero de 2020 por
 la Oficina Zonal San Martín de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria -
 SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N°
 y las Resoluciones de Multa N° giradas por el
 Impuesto a la Renta del ejercicio 2017, Tasa Adicional del 5% de enero a diciembre de 2017 y la
 comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178° del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

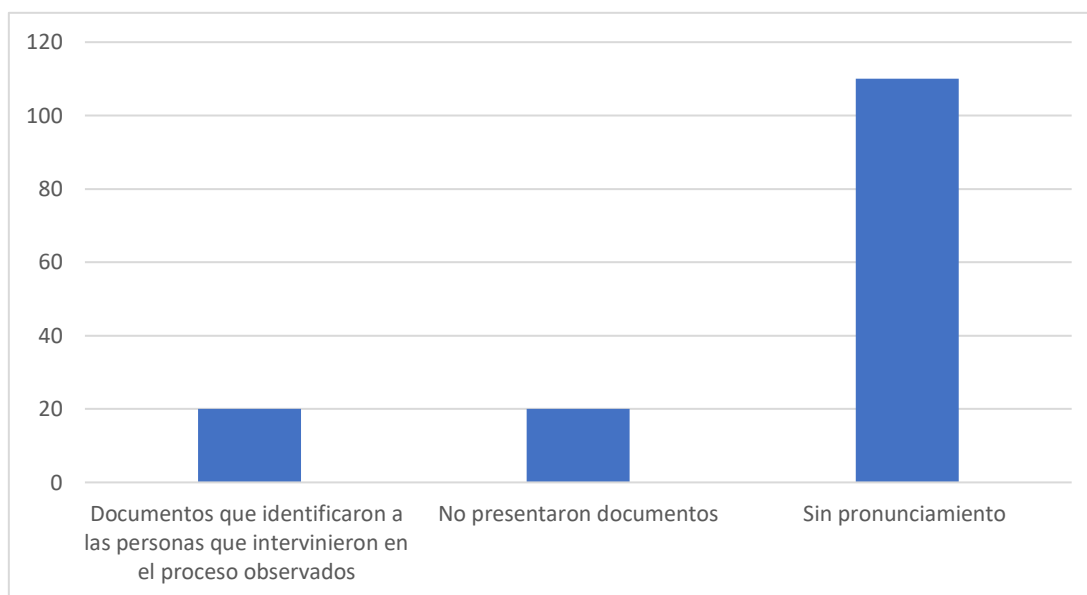
(...)

Que en autos se advierte que la recurrente no presentó Guías de Remisión – Transportistas y en las Guías de Remisión - Remitente emitidas por los supuestos proveedores (folios 6, 8, 10, 12, 14, 16, 18, 20, 22, 24, 26, 28, 30, 32, 34, 36, 38, 40, 42, 44, 46, 48, 50, 52, 54, 56, 58, 60, 62, 64, 66, 68, 70, 72, 74, 76, 78, 80, 82, 84, 86, 88, 90, 92, 94, 96, 98, 100, 102, 104, 106, 108, 110, 112, 114, 116, 118, 120, 122, 124, 126, 128, 130, 132, 134, 136, 138, 140, 142, 144, 146, 148, 150, 152, 154, 156, 158, 160, 162, 164, 166, 168, 170, 172, 174, 176, 178, 180, 182, 184, 186, 188, 190, 192, 194, 196, 198, 200, 202, 204, 206, 208, 210, 212, 214, 216, 218, 220, 222, 224, 226, 228, 230, 232, 234, 236, 238, 240, 242, 244, 246, 248 y 250), se aprecia que no cuentan con alguna constancia de recepción por parte de la recurrente ni con fecha de recepción, adicionalmente, no cuentan con los datos de identificación de la unidad de transporte y del conductor, lo que les resta fehaciencia, por lo que no permiten el traslado de los bienes, ni la efectiva recepción de las adquisiciones por parte de la recurrente.

Tabla 19. Documentos internos observados que no identificaron a las personas que intervienen en el proceso

IDENTIFICACIÓN DE LAS PERSONAS QUE INTERVIENEN EN EL PROCESO	N° RESOLUCIONES	PORCENTAJE
Documentos que no identificaron a las personas que intervinieron en el proceso observados	20	13%
No presentaron documentos	20	13%
Sin pronunciamiento	110	73%
TOTAL GENERAL	150	100%

Figura 14. Documentos internos observados que no identificaron a las personas que intervienen en el proceso



INTERPRETACIÓN

Cuando los vocales del Tribunal Fiscal verifican los medios probatorios presentados por los contribuyentes, observan que en estos se puedan identificar a los trabajadores tanto del contribuyente como de los proveedores que han intervenido en el proceso de compra. De las ciento cincuenta resoluciones, en veinte resoluciones se observó que los documentos presentados no identificaron a las personas que intervinieron en el proceso de compra, que representa el 13%.

Por ejemplo como se observa en la siguiente RTF, el documento interno no se encuentra firmado por el personal del contribuyente:



Tribunal Fiscal

Nº 06773-5-2020

EXPEDIENTE N° : 9916-2018
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multa
 PROCEDENCIA : Ica
 FECHA : Lima, 17 de noviembre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por (R.U.C. N°), contra la Resolución de Intendencia N° de 28 de marzo de 2018, emitida por la Interendencia Regional Ica de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° y las Resoluciones de Multa N° giradas por devolución en exceso del saldo a favor materia de beneficio de febrero de 2015 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

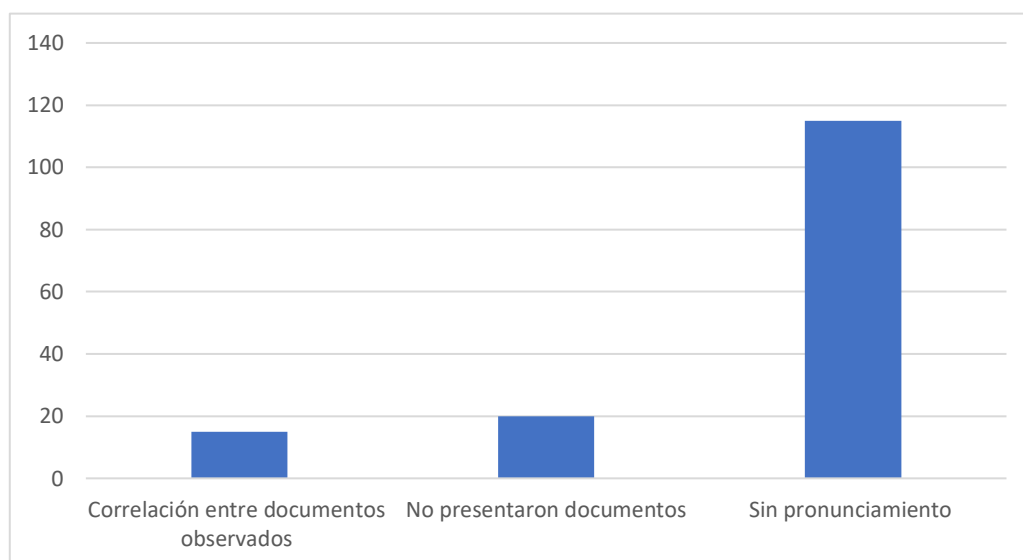
Que en relación a los documentos denominados "Kardex Control Almacén - 2014" elaborados en excell (fojas 2264, 2265, 2269 y 2270), cabe indicar que en los citados documentos se detallan los bienes que habrían sido adquiridos con las Facturas N°

la cantidad que habría ingresado y salido, así como el saldo de los bienes; no obstante, los citados documentos no cuentan con fecha cierta de su elaboración, ni con los datos de identificación, firma o rúbrica de la persona responsable de la recepción de los bienes detallados en las facturas antes mencionadas, o los datos de identificación, firma o rúbrica de la persona responsable de la elaboración del citado documento, ello aunado a que la recurrente no ha presentado ninguna documentación que acredite el traslado y recepción de los bienes, por lo que dichos documentos elaborados por la recurrente, por sí solos, no resultan suficientes para acreditar la realidad de las operaciones observadas.

Tabla 20. Correlación entre documentos

CORRELACIÓN ENTRE DOCUMENTOS	N° RESOLUCIONES	PORCENTAJE
Correlación entre documentos	15	10%
No presentaron documentos	20	13%
Sin pronunciamiento	115	77%
TOTAL GENERAL	150	100%

Figura 15. Correlación entre documentos observados



INTERPRETACIÓN

Los vocales al momento de valorar los medios probatorios presentados por los contribuyentes verifican que los mismos estén correlacionados entre sí, es decir que los documentos hagan referencia a otros documentos y que los datos consignados coincidan entre ellos. De las ciento cincuenta resoluciones, en quince resoluciones los vocales observaron la correlación entre los documentos, que representa el 10%.

Conforme a las tablas precedentes, se ha verificado que conocer los criterios empleados por el Tribunal Fiscal, ante una fiscalización se puede acreditar correctamente la fehaciencia de las operaciones de compra de bienes, ya que si se cumple en los procedimientos internos de cada empresa con los documentos establecidos en el criterio de fehaciencia dado por el Tribunal Fiscal, se puede enfrentar de forma correcta un procedimiento de fiscalización en las operaciones de compra de bienes.

3.4. HIPÓTESIS ESPECIFICA 3:

Dado que en un proceso de fiscalización del impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas es común que se efectuó reparos sobre la fehaciencia de las operaciones de compra.

Es probable que, al conocer los criterios empleados por el Tribunal Fiscal, ante una fiscalización se acredite correctamente la fehaciencia de las operaciones de compra de servicios

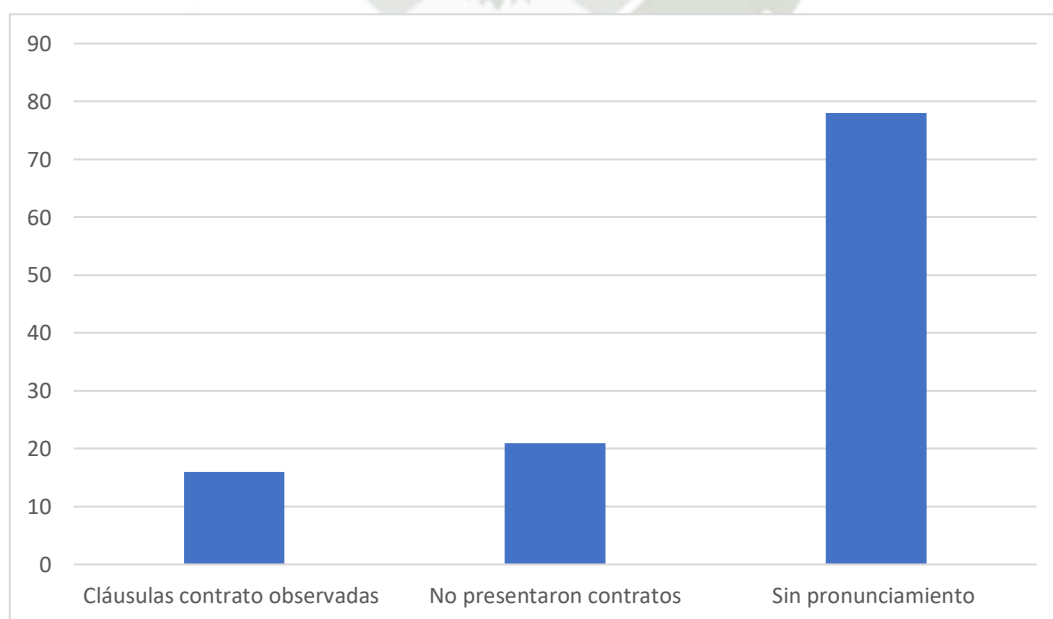
Para verificar la hipótesis especial 3 se ha observado:

En los reparos por operaciones no reales por compra de servicios, de las resoluciones observadas, se ha podido verificar que los vocales de las diferentes salas tienen algunos criterios sobre la valorización de los medios probatorios presentados por los contribuyentes.

Tabla 21. Cláusulas de contrato observadas

CLAUSULAS DE CONTRATO	N° RESOLUCIONES	PORCENTAJE
Cláusulas contrato observadas	16	11%
No presentaron contratos	21	14%
Sin pronunciamiento	78	52%
TOTAL GENERAL	115	100%

Figura 16. Cláusulas de contrato observadas



INTERPRETACIÓN

Conforme se observó en la tabla 12 y figura 7, de las doscientos cuarenta y cuatro resoluciones observadas, noventa y uno son por operaciones de compra de servicios que representa el 37% y veinticuatro resoluciones son por operaciones de compra de bienes y servicios que representa el 10%, por lo que sería un total de ciento quince resoluciones que han observado operaciones de compra de servicios.

En las operaciones de compra de servicios, es común que los contribuyentes presentan como medio probatorio para acreditar el servicio, los contratos firmados por las partes mediante el cual se acuerdo la forma, plazo, obligaciones, derechos y retribución del servicio.

Los acuerdos plasmados en las cláusulas del contrato son observados por los vocales del Tribunal Fiscal, ya que muchas veces se acuerda el cumplimiento de diversas obligaciones que no son cumplidas por las partes.

Como se observa de la tabla 21 y figura 16, en dieciséis resoluciones se observaron las cláusulas de los contratos presentados, que representa el 11%.

Por ejemplo como se observa en la siguiente RTF, el contrato firmado por las partes:



Tribunal Fiscal

Nº 03733-10-2020

EXPEDIENTE N° : 13750-2011
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 7 de agosto de 2020

VISTA la apelación interpuesta por [redacted] con Registro Único de Contribuyente N° [redacted] contra la Resolución de Intendencia N° [redacted] de 21 de julio de 2011, emitida por la Intendencia Regional Lima de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT¹, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° [redacted] giradas por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2001 y Regularización del Impuesto a la Renta del ejercicio 2001, y las Resoluciones de Multa N° [redacted] emitidas por las infracciones tipificadas en los numerales 1 y 2 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

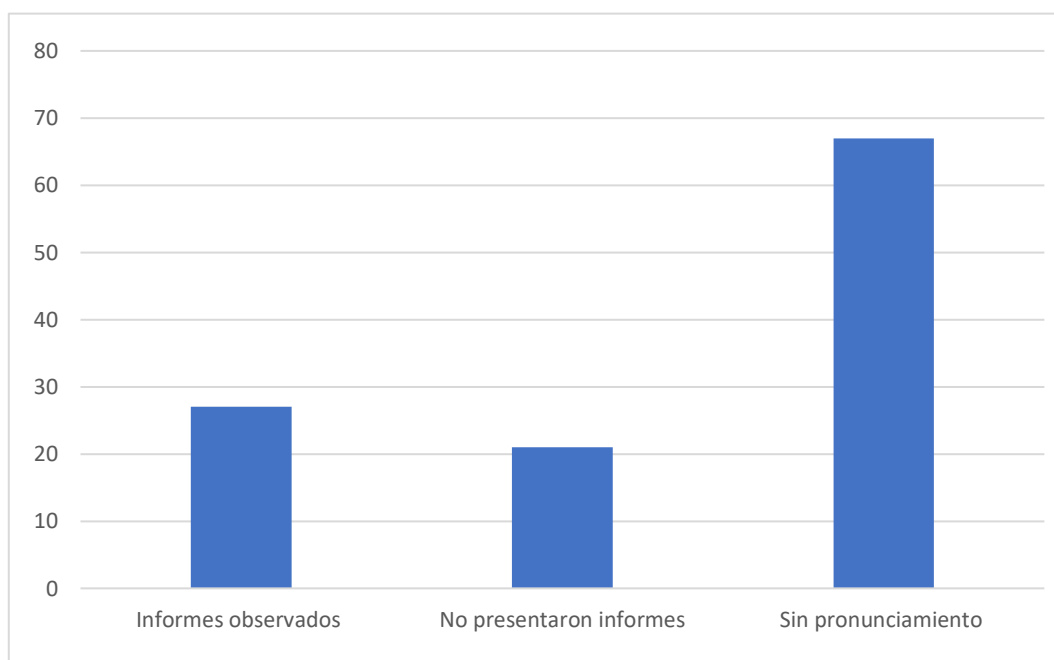
(...)

Que mediante el Requerimiento N° [redacted] (foja 1077), notificado el 21 de junio de 2004¹³ (fojas 1073 a 1077), la Administración comunicó a la recurrente que de la verificación de la documentación exhibida, observó contratos celebrados con los con los contratistas [redacted] por el periodo 2001 por servicios de suministros, instalación y fabricación de sistemas de refrigeración y aire acondicionado, de cuyas cláusulas advierte lo siguiente: "Tercera.- Son responsabilidades de [redacted] el pago puntual según valorizaciones aprobadas por el Ingeniero Supervisor de Obras; Cuarta.- Son responsabilidades del Contratista realizar los trabajos detallados en el presente contrato según detalle y a cumplir los estándares de [redacted] El contratista esta obligado a respetar absolutamente todas las decisiones del Ingeniero Supervisor de Obra". Añadió que de acuerdo a la cláusula quinta se entiende que los trabajos serán cancelados por la recurrente según valorizaciones, por lo que le solicitó que sustentara con documentación fehaciente y de fecha cierta, y con la base legal correspondiente la realización y cancelación de los servicios realizados por el periodo 2001 por los proveedores [redacted] precisándole que proporcione el detalle de la determinación de los servicios, las valorizaciones aprobadas por el Ingeniero Supervisor de Obras y las cancelaciones efectuadas de acuerdo a dichas valorizaciones, relacionadas con los comprobantes de pago de compras que se detallan en el Anexo N° 02 adjunto al requerimiento (foja 1073).

Tabla 22. Informes observados

INFORMES	N° RESOLUCIONES	PORCENTAJE
Informes observados	27	18%
No presentaron informes	21	14%
Sin pronunciamiento	67	45%
TOTAL GENERAL	115	100%

Figura 17. Informes observados



INTERPRETACIÓN

Un medio probatorio presentado en el procedimiento de fiscalización por los contribuyentes en las operaciones de compra de servicio son los informes que emiten los proveedores, este medio probatorio es observado por los vocales del Tribunal Fiscal ya que consideran que los informes presentados son genéricos, los vocales consideran que en los informes se deben detallar el proceso del servicio, en veintisiete resoluciones que representan el 18% se observaron los informes presentados.

Por ejemplo como se observa en la siguiente RTF, se observa la documentación presentada por el contribuyente:



Tribunal Fiscal

N° 05982-3-2020

EXPEDIENTE N° : 8490-2017
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto General a las Ventas y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 22 de octubre de 2020

VISTA la apelación interpuesta por _____, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ emitida el 12 de abril de 2017 por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° _____ y la Resolución de Multa N° _____ emitidas por el Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2015 y por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, respectivamente.

CONSIDERANDO:

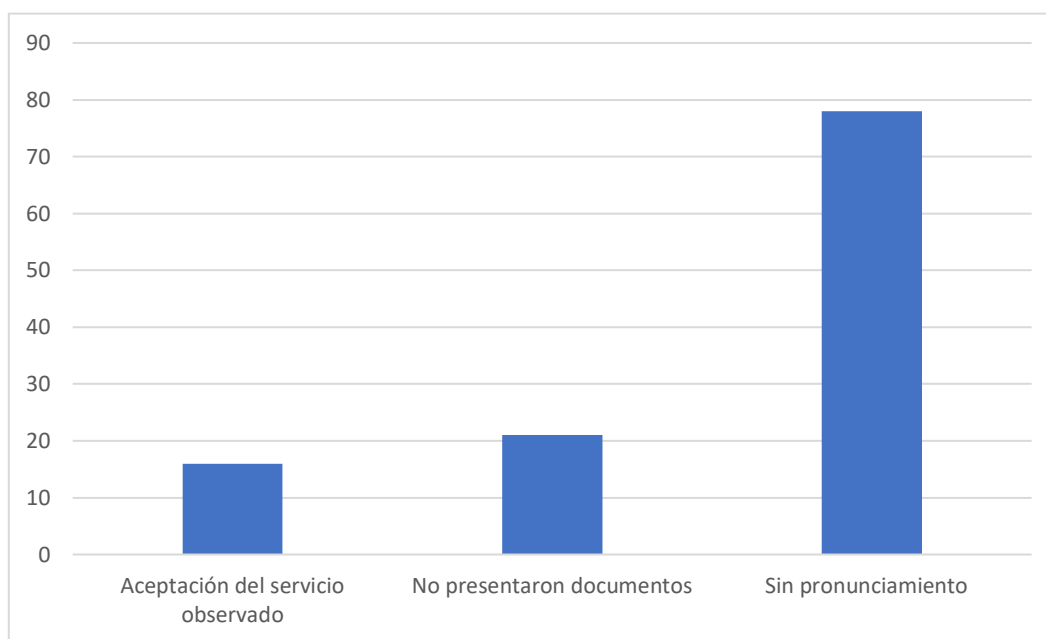
(...)

Que de las copias simples de los documentos denominados “Valorización N° 1 Rev. 1” (folio 747), “Valorización N° Setiembre 2015” (folios 745 y 746), “Valorización N° 2 Rev. 2” (folio 695), “Valorización de contingencia correspondiente al mes de octubre del 2015” (folio 695/reverso), “Servicio octubre 2015” (folio 694), “Alimentación Cusco” (folio 694/reverso), “Servicio adicional externo contingencia” (folio 693 y reverso), “Retorno de _____” (folio 692) y “Servicio _____” (folio 692/reverso), se aprecia que habrían sido emitidas por la _____ S.A.C. e indican el costo de servicio y lo describen, siendo que en el caso de los servicios de transporte, adicionalmente consignan los datos de los conductores, fechas, unidades vehiculares utilizadas, rutas y se hacen algunas observaciones; no obstante, no acreditan la realidad de los servicios prestados, pues solo los describen, sin que se hayan proporcionado pruebas adicionales que evidenciaran la realización de las operaciones.

Tabla 23. Documento de aceptación del servicio observado

ACEPTACIÓN DEL SERVICIO	N° RESOLUCIONES	PORCENTAJE
Aceptación del servicio observado	16	11%
No presentaron documentos	21	14%
Sin pronunciamiento	78	52%
TOTAL GENERAL	115	100%

Figura 18. Documento de aceptación del servicio observado.



INTERPRETACIÓN

Los vocales del Tribunal Fiscal también observan que los documentos que son entregados por los proveedores deben ser aceptados y/o revisados por los contribuyentes, de las ciento quince resoluciones se han observado en dieciséis resoluciones la aceptación del servicio y la recepción de los documentos lo que representa un 11%.

Por ejemplo como se observa en la siguiente RTF:



Tribunal Fiscal

N° 01067-4-2020

EXPEDIENTE N° : 3115-2018
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 28 de enero de 2020

VISTA la apelación interpuesta por _____, con RUC N° _____ contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 29 de diciembre de 2017, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación interpuesta contra las Resoluciones de Determinación N° _____ giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2011 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a julio de 2011, y las Resoluciones de Multa N° _____ emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

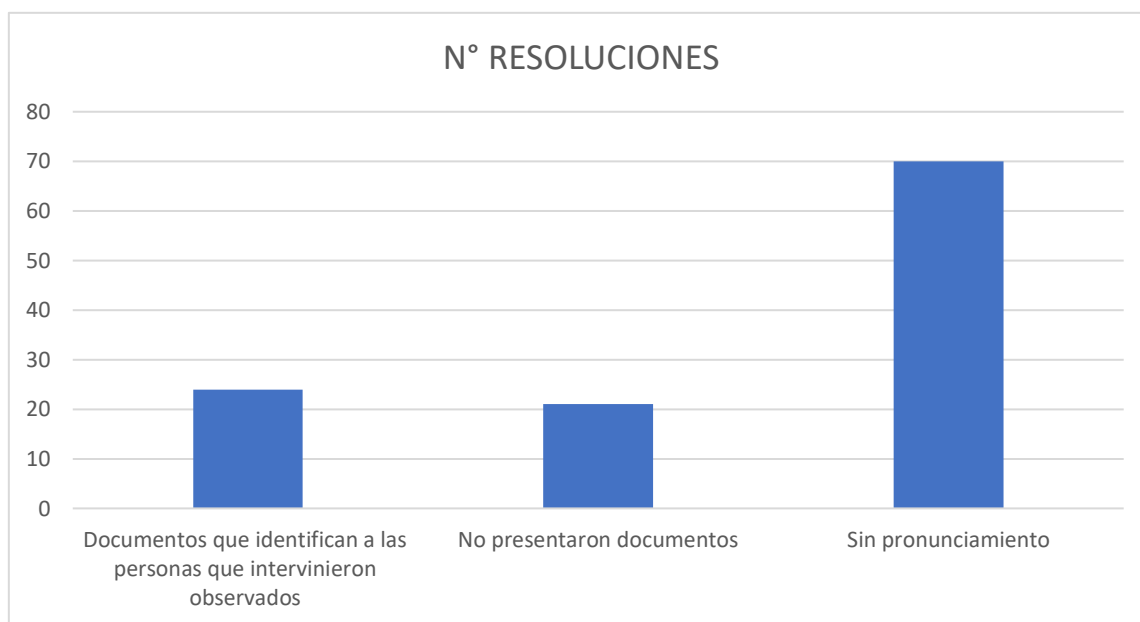
(...)

Que de los documentos denominados "Work Order Contractor" y "Work Order Contractor" del 17 de junio de 2010 y 20 de diciembre de 2011, de fojas 1816, 1829, 1843, 1856, 1868, 1884, 1895 y 2032, emitidos por la recurrente en favor de _____ constituyen únicamente requerimientos de servicio de instalación de Riserclad en las plataformas 3C, LT12, 3J y 40 y la protección de plataforma en zona splash., y los documentos "Aplicación de los anticipos como descuento de cada factura mensual de _____ de fojas 1809, 1820, 1833, 1847, 1860, 1872, 1889 y 2017, referidos a las facturas observadas, únicamente son documentos internos contables, que no acreditan la prestación de los servicios observados, siendo pertinente añadir que no se ha presentado documentación referida a la conformidad del servicio.

Tabla 24. Documentos internos observados que no identificaron a las personas que intervienen en el proceso.

IDENTIFICACIÓN DE LAS PERSONAS QUE INTERVIENEN EN EL PROCESO	N° RESOLUCIONES	PORCENTAJE
Documentos que no identifican a las personas que intervinieron observados	24	16%
No presentaron documentos	21	14%
Sin pronunciamiento	70	47%
TOTAL GENERAL	115	100%

Figura 19. Documentos internos observados que no identificaron a las personas que intervienen en el proceso.



INTERPRETACIÓN

Cuando los vocales del Tribunal Fiscal verifican los medios probatorios presentados por los contribuyentes, observan que en estos se puedan identificar a los trabajadores tanto del contribuyente como de los proveedores que han intervenido en la prestación del servicio, De las ciento quince resoluciones, en veinte cuatro resoluciones se observó que en los documentos no se identificaron a las personas que intervinieron en el proceso del servicio, que representa el 16%.

Por ejemplo, como se observa en la siguiente RTF



Tribunal Fiscal

N° 03018-1-2020

EXPEDIENTE N° : 1286-2014
 INTERESADO :
 ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multa
 PROCEDENCIA : Lima
 FECHA : Lima, 10 de julio de 2020

VISTA la apelación interpuesta por () , contra la Resolución de Intendencia N° () de 29 de noviembre de 2013 emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra la Resolución de Determinación N° () , girada por Impuesto a la Renta del ejercicio 2010, y contra la Resolución de Multa N° () , girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

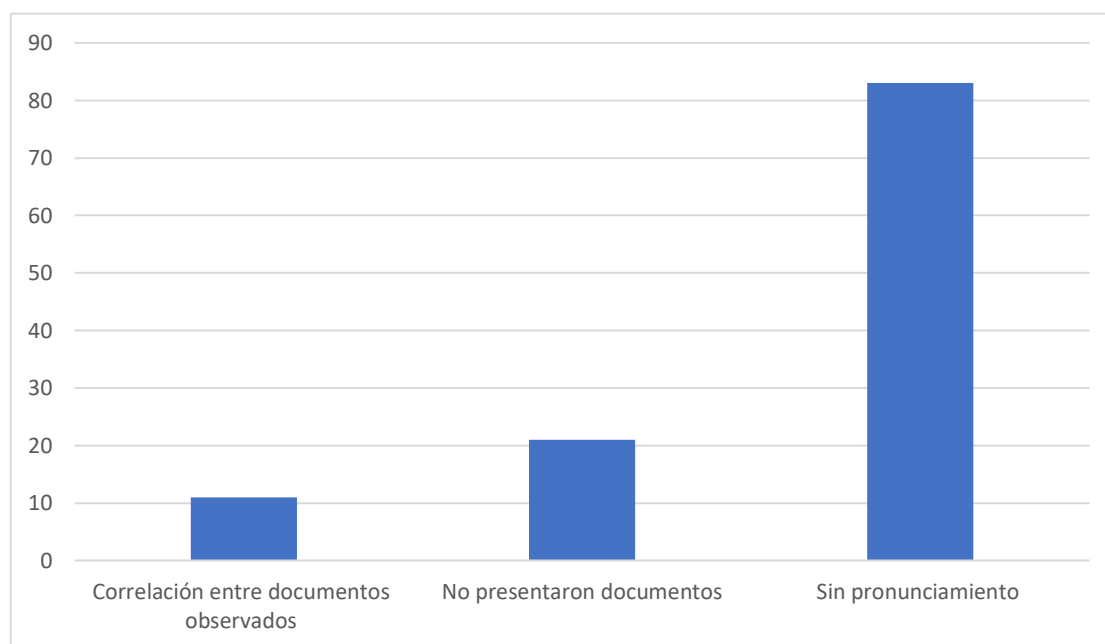
(...)

Que adicionalmente, cabe señalar que de los mencionados documentos no se aprecia indicio razonable alguno de que el mencionado asesor hubiera participado en su preparación o realizado algún análisis o evaluación respecto de los datos contenidos en dichos reportes como parte de los servicios de asesoría contratados. Asimismo, cabe anotar que conforme al mencionado contrato el asesor debía presentar a la firma del contrato un cuadro descriptivo de los objetivos y metas de ventas que se desarrollarán en cada uno de los meses que componen el año 2010, así como reportes cuando menos dos veces al mes sobre los avances de su objetivos y ventas para el año 2010, siendo que la recurrente no presentó documentación que sustente al cumplimiento de las obligaciones del asesor conforme al contrato.

Tabla 25. Correlación entre documentos observados

CORRELACIÓN ENTRE DOCUMENTOS	N° RESOLUCIONES	PORCENTAJE
Correlación entre documentos observados	11	7%
No presentaron documentos	21	14%
Sin pronunciamiento	83	55%
TOTAL GENERAL	115	100%

Figura 20. Correlación entre documentos observados



INTERPRETACIÓN

Los vocales al momento de valorar los medios probatorios presentados por los contribuyentes verifican que los mismos estén correlacionados entre sí, es decir que los documentos hagan referencia a otros documentos y que los datos consignados coincidan entre ellos. De las ciento quince resoluciones sobre la compra de servicios, en once resoluciones los vocales observaron la correlación entre los documentos, que representa el 7%.

Conforme a las tablas precedentes, se ha verificado que conocer los criterios empleados por el Tribunal Fiscal, ante una fiscalización se puede acreditar correctamente la fehaciencia de las operaciones de compra de servicios, ya que si se cumple en los procedimientos internos de cada empresa con los documentos establecidos en el criterio de fehaciencia dado por el Tribunal Fiscal, se puede enfrentar de forma correcta un procedimiento de fiscalización en las operaciones de compra de servicios.

3.5. CASO DE ESTUDIO

Los reparos por operaciones no reales como se observó en las tablas precedentes son recurrentes en las diferentes actividades que realiza la empresa, en el presente punto se va a analizar la fiscalización de operaciones no reales en un caso en particular.

La empresa bajo estudio es una empresa constituida en la ciudad de Arequipa que tiene como actividad económica la de construcción desde el año 1993, que por reserva tributaria los datos de esta serán reservados.

- **Resumen del procedimiento de fiscalización**

Con fecha 23 de julio de 2020 mediante Carta de Presentación N° 200051577190-01-SUNAT la División de Auditoría de la Intendencia Regional Arequipa, comunicó el inicio de un procedimiento de fiscalización:

- Tipo de fiscalización: Parcial
- Tributo fiscalizado: Impuesto a la Renta de Tercera Categoría
- Periodo fiscalizado: Enero a diciembre 2018
- Elemento del tributo a fiscalizar: Costo de Ventas y Gastos
- Aspecto contenido en el elemento a fiscalizar: Todos los aspectos

Durante el procedimiento de fiscalización se emitieron tres requerimientos, el requerimiento N° 0522200000403 notificado el 23 de abril del 2020, el requerimiento N° 0522200000949 notificado el 17 de abril del 2020 y el requerimiento N° 0522210000380 notificado el 12 de abril del 2021.

Producto de la fiscalización se emitieron la Resolución de determinación 052-003-0020421, por concepto del Impuesto a la Renta de Tercera Categoría del ejercicio 2018, mediante el cual se efectúa el repara de:

Tabla 26. Reparos

Reparos a la base imponible del Impuesto a la Renta Ejercicio 2018	Importe S/
Deducción de la depreciación correspondiente a operaciones no fehacientes	180.080.00
No sustento la utilización de medios de pago	12,159.00
TOTAL REPAROS	192.239.00

Siendo que en la presente investigación nos vamos a centrar en el reparo por operaciones no reales por el importe de S/ 180,080.00

La resolución de determinación ha sido reclamada por la empresa el 17 de enero del 2022, siendo que con fecha 15 de julio del 2022 se notificó la Resolución de Intendencia Regional Arequipa que resuelve declarar infundada el recurso de reclamación, ante este hecho en ejercicio de su derecho la empresa ha interpuesto el recurso de apelación.

- **Operaciones observadas**

La Administración tributaria de su verificación de la Declaración Jurada observa y repara la deducción de la depreciación del ejercicio 2018 calculada sobre la base del activo “Almacenes” al no haberse sustentado la fehaciencia de las operaciones ascendentes a la suma de S/ 900,399.87

Las operaciones observadas son los comprobantes de pago de la prestación de servicios de 8 proveedores.

Tabla 27. Operaciones no reales

Proveedor	Base imponible S/	IGV S/	Servicio Observado
1	138,653.33	24,957.60	Servicio de administración de la ejecución de la obra
2	11,500.00	2,070.00	Servicio de junta de construcción
3	94,495.00	17,009.10	Servicio de Carpintería Metálica-Trabajos Varios como: Puertas Metálicas, Barandas, escaleras, rejillas, marcos, tapas metálicas, construcción de tapas de buzones, entre otros

4	214,412.54	38,594.26	Servicio de provisión de personal de mano de obra de construcción civil para la realización de encofrados, concretos, muros de ladrillo, tarrajeo, excavación y vaciado de cimientos corridos
5	100,927.36	18,166.92	Servicio de provisión de personal de mano de obra de construcción civil para la realización de tuberías de acero, acero inoxidable, latón, bronce y PVC, entre otros materiales para instalaciones sanitarias, eléctricas, protección contra incendios
6	122,801.64	22,104.30	Servicio de provisión de personal de mano de obra para la realización de encofrados, concretos, muros de ladrillo, tarrajeo, excavación y vaciado de cimientos corridos.
7	108,616.11	19,550.90	Servicio de provisión de personal de mano de obra que habilite y coloque el acero de refuerzo según planos y especificaciones de Obra
8	108,993.89	19,618.90	Servicio de provisión de personal de mano de obra de construcción civil para la realización de encofrados, concretos, muros de ladrillo, tarrajeo, excavación y vaciado de cimientos corridos

- **Documentos de acreditación**

En el desarrollo del procedimiento de fiscalización, la empresa para acreditar la fehaciencia de las operaciones observadas por la administración tributaria ha presentado la siguiente documentación.

Tabla 28. Documentos observados

Item	Documento	Observación por parte de la Administración Tributaria
1	Facturas, Depósitos bancarios, cheque no negociable, constancias de depósito de detracción, conformidad de pago	No resultan suficientes para demostrar la fehaciencia de una operación, toda vez que sólo demuestran que se emitieron dichos comprobantes de pago, que se pagaron los mismos y que se realizaron las detracciones correspondientes, más no permiten apreciar que efectivamente se realizó la prestación de los servicios observados.

CRITERIO DEL TRIBUNAL FISCAL (2020)

En las resoluciones emitidas en el 2020, se observa que el Tribunal Fiscal ha establecido como criterio que “no basta acreditar la operación con el comprobante de pago ni con el registro contable de estas, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes en efecto correspondan a operaciones existentes o reales”, frase que lo señala en todas sus resoluciones.

- 2 Contratos y adendas celebrados con los prestadores de servicios Solo acreditan la existencia de una obligación más no la ejecución. No se ha cumplido con las condiciones establecidas en las cláusulas.

CRITERIO DEL TRIBUNAL FISCAL (2020)

Conforme a la tabla 21, el Tribunal Fiscal en sus resoluciones emitidas en el 2020, ha observado las cláusulas de los contratos firmados, como se observa en la RTF 03733-10-2020

- 3 Planillas referenciales (control de asistencia de los trabajadores de cada proveedor) No se ha acompañado esta documentación con otra documentación o tiene referencia con otros documentos.

CRITERIO DEL TRIBUNAL FISCAL (2020)

Conforme a la tabla 24 y 25, el Tribunal Fiscal en sus resoluciones emitidas en el 2020, ha observado que los documentos internos deben identificar a las personas que intervienen en el servicio, así como la correlación entre los documentos, como se observa en la RTF 03018-1-2020 y RTF 01067-4-2020

- 4 Informes No permiten verificar que coincidan con las condiciones pactadas entre empresa. y cada proveedor y/o prestador del servicio o cualquier otro tipo de verificación que valide su conformidad y posterior autorización de pago.
-

No identificó a los representantes de cada uno de los proveedores.

CRITERIO DEL TRIBUNAL FISCAL (2020)

Conforme a la tabla 22 el Tribunal Fiscal en sus resoluciones emitidas en el 2020, ha observado el contenido de los informes presentados, como se observa en la RTF 05982-3-2020

- 5 Propuesta de proveedores No ha acreditado haber solicitado cotizaciones, ni proformas, ni valorizaciones de los bienes y/o servicios requeridos.
No ha acreditado cuales fueron las cualidades o aspectos ni los motivos más resaltantes que fueron determinantes.
No identificó a los representantes de cada uno de los proveedores, como se contactaron una vez realizada la propuesta, fechas, lugares o dirección de los acuerdos comerciales, lo que resta fehaciencia a la veracidad de lo manifestado.

CRITERIO DEL TRIBUNAL FISCAL (2020)

Conforme a la tabla 24, el Tribunal Fiscal en sus resoluciones emitidas en el 2020, ha observado que los documentos internos deben identificar a las personas que intervienen en el servicio, como se observa en la RTF 03018-1-2020

- 6 Cuaderno de Obra No cuentan con sello de recepción de algún personal autorizado o área administrativa.

CRITERIO DEL TRIBUNAL FISCAL (2020)

Conforme a la tabla 24, el Tribunal Fiscal en sus resoluciones emitidas en el 2020, ha observado que los documentos internos deben identificar a las personas que intervienen en el servicio, como se observa en la RTF 03018-1-2020

Entonces la empresa en el periodo 2018, según sus estados financieros, determino una utilidad de S/ 245,022.00 y para su declaración jurada determino impuesto a la renta considerando las adiciones y deducciones temporales y

permanentes una pérdida del ejercicio de S/ (376,353.00), como se detalla a continuación:

ABC SAC
ESTADO DE RESULTADOS
Del 01 de Enero al 31 de Diciembre del 2018
(Expresado en Soles)

		<u>S/</u>
Ventas Brutas	S/.	8,679,474.00
(-) Dsc tos. Y Rebajas Concedidos	S/.	-
Ventas Netas	S/.	8,679,474.00
(-) Costo de Ventas	S/.	(6,861,471.00)
UTILIDAD BRUTA	S/.	1,818,003.00
 Gastos Operativos		
(-) Gastos Administrativos	S/.	(866,910.00)
(-) Gastos Ventas	S/.	(87,151.00)
UTILIDAD OPERATIVA	S/.	863,942.00
(-) Gastos financieros	S/.	(846,628.00)
(+) Ingresos financieros gravados	S/.	55,863.00
(+) Otros ingresos no gravados	S/.	277,848.00
(+) Enajenación de valores y bienes activo fijo		
(-) Gastos diversos		
UTILIDAD ANTES DE PARTIC. E IMPTOS	S/.	351,025.00
(-) Impuesto a la renta	S/.	(106,003.00)
RESULTADO DEL EJERCICIO	S/.	245,022.00

En el periodo 2018 la determinación del impuesto declarada fue de la siguiente forma:

ABC SAC

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO

UTILIDAD ANTES DE PARTIC. E IMPTOS	S/.	351,025.00
(+) Adiciones para determinar la renta imponible	S/.	100,270.00
(-) Deducciones para determinar la renta imponible	S/.	(827,648.00)
Perdida del ejercicio	S/.	(376,353.00)

Con el reparo determinado por la administración tributaria considerando las operaciones no reales la empresa disminuye la perdida tributaria declarada como se detalla a continuación

ABC SAC

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO EN FISCALIZACIÓN

UTILIDAD ANTES DE PARTIC. E IMPTOS	S/.	351,025.00
(+) Adiciones para determinar la renta imponible	S/.	100,270.00
(+) Reparos según fiscalización		
<i>Reparo de la deducción de la depreciación correspondiente a operaciones no fehacientes</i>	S/.	180,080.00
<i>No sustento la utilización de medios de pago conforme a lo establecido en los artículos 3,4, 5 y 8 del Decreto Supremo N° 150-2007-EF</i>	S/.	12,159.00
(-) Deducciones para determinar la renta imponible	S/.	(827,648.00)
Perdida del ejercicio producto de fiscalización	S/.	(184,114.00)

La disminución de la pérdida genera que la empresa en el periodo siguiente, año 2019, al momento de la determinación del impuesto a la renta tenga un mayor impuesto, ya que no podrá arrastrar la pérdida declarada.

Así mismo el reparo, en el periodo 2018 para la determinación de la utilidad del ejercicio, al ser un reparo permanente genera un mayor impuesto a la renta y en consecuencia una menor utilidad:

ABC SAC		
ESTADO DE RESULTADOS		
Del 01 de Enero al 31 de Diciembre del 2018		
(Expresado en Soles)		
Ventas Brutas	S/.	8,679,474.00
(-) Dctos. Y Rebajas Concedidos	S/.	-
Ventas Netas	S/.	8,679,474.00
(-) Costo de Ventas	S/.	(6,861,471.00)
UTILIDAD BRUTA	S/.	1,818,003.00
Gastos Operativos		
(-) Gastos Administrativos	S/.	(866,910.00)
(-) Gastos Ventas	S/.	(87,151.00)
UTILIDAD OPERATIVA	S/.	863,942.00
(-) Gastos financieros	S/.	(846,628.00)
(+) Ingresos financieros gravados	S/.	55,863.00
(+) Otros ingresos no gravados	S/.	277,848.00
(+) Enajenación de valores y bienes activo fijo		
(-) Gastos diversos		
UTILIDAD ANTES DE PARTIC. E IMPTOS	S/.	351,025.00
(-) Impuesto a la renta	S/.	(162,713.74)
RESULTADO DEL EJERCICIO	S/.	188,311.26

La nueva determinación del impuesto a la renta genera que la utilidad con relación a los ingresos disminuya en 1%, como se observa en el siguiente estado de resultados comparativo:

ABC SAC
ESTADO DE RESULTADOS
Del 01 de Enero al 31 de Diciembre del 2018
(Expresado en Soles)

	ORIGINAL			REPARO		
Ventas Brutas	S/.	8,679,474.00	100%	S/.	8,679,474.00	100%
(-) Dcstos. Y Rebajas Concedidos	S/.	-	0%	S/.	-	0%
Ventas Netas	S/.	8,679,474.00	100%	S/.	8,679,474.00	100%
(-) Costo de Ventas	S/.	(6,861,471.00)	-79%	S/.	(6,861,471.00)	-79%
UTILIDAD BRUTA	S/.	1,818,003.00	21%	S/.	1,818,003.00	21%
Gastos Operativos			0%			0%
(-) Gastos Administrativos	S/.	(866,910.00)	-10%	S/.	(866,910.00)	-10%
(-) Gastos Ventas	S/.	(87,151.00)	-1%	S/.	(87,151.00)	-1%
UTILIDAD OPERATIVA	S/.	863,942.00	10%	S/.	863,942.00	10%
(-) Gastos financieros	S/.	(846,628.00)	-10%	S/.	(846,628.00)	-10%
(+) Ingresos financieros gravados	S/.	55,863.00	1%	S/.	55,863.00	1%
(+) Otros ingresos no gravados	S/.	277,848.00	3%	S/.	277,848.00	3%
(+) Enajenación de valores y bienes activo fijo			0%			0%
(-) Gastos diversos			0%			0%
UTILIDAD ANTES DE PARTIC. E IMPTOS	S/.	351,025.00	4%	S/.	351,025.00	4%
(-) Impuesto a la renta	S/.	(106,003.00)	-1%	S/.	(162,713.74)	-2%
RESULTADO DEL EJERCICIO	S/.	245,022.00	3%	S/.	188,311.26	2%

4. CAPITULO IV DISCUSIÓN DE RESULTADOS

Con respecto al objetivo general de la investigación: analizar los criterios empleados por el Tribunal Fiscal en la acreditación de la fehaciencia de las operaciones de compra, se puede observar en el capítulo III de resultados, que los vocales del Tribunal Fiscal han determinado que no basta con el comprobante de pago y el registro contable de éste para acreditar la fehaciencia de las operaciones de compra, además de los diversos documentos presentados por los contribuyentes en los procedimientos de fiscalización, el Tribunal Fiscal en todos sus salas ha establecido algunos criterios que deben ser considerados por los contribuyentes al momento de implementar su gestión de “Tax Compliance”, ya que la falta de observancia de estos criterios por parte de los contribuyentes ha llevado a que un 80% de las resoluciones observadas hayan sido declaradas infundadas, lo que significa un reparo del crédito fiscal y/o el costo o gasto, lo que genera un perjuicio a la empresa.

La Ley de Impuesto a la Renta y la Ley de Impuesto General a las Ventas, no establecen cuáles son los medios probatorios idóneos que deben ser presentados por los contribuyentes para acreditar la fehaciencia de las operaciones, ya que cada proceso de compra tiene sus propias particularidades, pero es necesario conocer los criterios generales que tiene el Tribunal Fiscal al momento de valorar los medios probatorios presentados, debido a que estos criterios son utilizados por todas las salas en todos los procedimientos de fiscalización de todas las Intendencia del Perú, independientemente del importe del reparo.

Conocer los criterios empleados por el Tribunal Fiscal es esencial para que las empresas puedan gestionar los documentos al realizar sus operaciones de compra al momento de implementar “Tax Compliance”, ya que, en un procedimiento de fiscalización, serán estos documentos presentados como medios probatorios para acreditar la fehaciencia de la operación.

Con relación al primer objetivo específico, determinar determinar la influencia de los criterios del Tribunal Fiscal sobre la fehaciencia de los medios probatorios en una fiscalización, el resultado representado en la tabla 15 muestra que el Tribunal Fiscal ha observado el 86% de los medios probatorios presentados, lo

que significa que han confirmado el reparo por operaciones no reales, y que influye en los medios probatorios de una fiscalización.

Así mismo de la tabla 15, se observa que el 18% de las resoluciones observadas solo han presentado como medio probatorio para acreditar la fehaciencia de las operaciones los comprobantes de pago (facturas), entonces se puede concluir que aún hay contribuyentes que consideran que contar solo con el comprobante de pago es suficiente para acreditar la operación, sin embargo para el Tribunal Fiscal este documento no basta por lo que estas resoluciones han sido declaradas infundadas, manteniendo el reparo.

También es necesario, establecer que los reparos por operaciones no reales se dan tanto para operaciones destinadas al costo y al gasto como se observa en la tabla 13, donde el 52% de las resoluciones por operaciones de compra son destinadas al costo y el 43% son por operaciones destinadas al gasto.

A similar conclusión llega la autora Díaz (2018) en la tesis de maestría *“Gestión de medios probatorios en operaciones calificadas como no reales para prevenir contingencias tributarias en el sector construcción, ciudad de Tarapoto, 2017.”* de la Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo, en su segunda conclusión señala:

La gestión actual con respecto al conocimiento de medios probatorios, para prevenir operaciones que SUNAT, califica como no real, no muestra resultados aceptables, puesto que más de la mitad carece de conocimiento de la importancia de adjuntar, medios probatorios que permitan sustentar la fehaciencia del comprobante de pago, un 57.96 % considera que no es factible establecer políticas, de allí se evidencia la falta de conocimiento de la validez de documentación probatoria y su importancia para evitar operaciones que pudieran ser calificadas como “no reales”; tan solo un 23,39% está seguro de la factibilidad”. (p.)

Con relación al segundo objetivo específico, identificar los criterios empleados por el tribunal fiscal en la acreditación de la fehaciencia en adquisición de bienes, la tabla 13 muestra que ciento veintiséis resoluciones son por operaciones de compra de bienes, lo que representa el 52% y que veinticuatro resoluciones son por operaciones de compra de bienes y servicios que representa el 10%, lo que

sería un total de ciento cincuenta resoluciones que han observado operaciones de compra de bienes.

De estas ciento cincuenta resoluciones se puede determinar que el Tribunal Fiscal exige la siguiente documentación:

- Documentación que acredita la vinculación y negociación con los proveedores, pudiendo presentar órdenes de compra, correos electrónicos; en estos documentos se debe identificar el bien, las partes que intervienen, las condiciones pactadas, así como identificar a los trabajadores de ambas partes que intervienen en el proceso de compra.
- Documento que acredite el traslado del bien, en este caso los documentos idóneos son la guía de remisión remitente y la guía de remisión transportista, de acuerdo a la tabla 16, los vocales del Tribunal Fiscal sobre estos documentos observan que los mismos deben consignar: datos de identificación del remitente, datos de identificación del destinatario, las direcciones de punto de partida y llegada deben coincidir con los domicilios declarados por las partes, motivo del traslado, datos de identificación de la unidad de transporte y del conductor, datos del bien transportado. Estos datos deben coincidir y concordar con los demás documentos.
- Documentación que acredite el ingreso de los bienes, en este caso se presenta los partes de ingreso, estos documentos deben consignar como mínimo: identificación de las personas que suscriben los documentos, la fecha de ingreso, los documentos que sustentan el ingreso del bien, proveedor del bien, identificar a la persona que entrega el bien, características y cantidad de los bienes.
- Documentos que acrediten la recepción de los bienes y la conformidad de estos, los contribuyentes deben contar con documentos o guías que acrediten la recepción de los bienes y la conformidad de éstos, en estos documentos se debe identificar a las personas que participan en el proceso y suscriben el documento, la fecha de recepción, los documentos que sustentan el ingreso del bien, características y cantidad de los bienes.
- Documentación que acredite la utilización del bien, como órdenes de consumo.

- Comprobantes de pago, que cumplan las características estipuladas en el Reglamento de comprobante de pago.
- Medio de pago, para el tribunal fiscal el medio de pago idóneo es la bancarización.

Todos los documentos que la empresa tiene como parte de su gestión de compra, deben estar correlacionados conforme a la tabla 20, los vocales del Tribunal Fiscal observan la correlación entre los documentos presentados.

Con relación al tercer objetivo específico, identificar los criterios empleados por el tribunal fiscal en la acreditación de la fehaciencia en la adquisición de servicios, la tabla 12 muestra que de las resoluciones observadas noventa y uno son por operaciones de compra de servicios, que representa el 37% y veinticuatro resoluciones son por operaciones de compra de bienes y servicios lo cual representa el 10%, siendo en total ciento quince resoluciones las que han observado operaciones de compra de servicios.

De estas ciento quince resoluciones se puede determinar que el Tribunal Fiscal exige la siguiente documentación:

- Documentación que acredita la vinculación y negociación con los proveedores, pudiendo presentar órdenes de compra, correos electrónicos. En las operaciones de compra de servicios, los contribuyentes presentan los contratos celebrados con los proveedores, este documento es observado por el Tribunal Fiscal, principalmente en las cláusulas de obligación y derechos estipulados, ya que en ocasiones se estipula obligaciones que al momento de la ejecución del servicio no son cumplidas.
- Entonces, al momento de redactar el contrato, se debe analizar y tener cuidado con las obligaciones a las que se comprometen las partes.
- Documentos que acrediten la ejecución del servicio, debido a que el producto de los servicios en ocasiones no se evidencia en un bien tangible, para acreditar que el servicio se ejecutó es necesario que los proveedores presenten informes, mediante los cuales se debe detallar los procesos que se dieron para la ejecución del servicio, ya que cuando los informes presentados son genéricos como se observa de la figura 17, los vocales no los consideran como un medio probatorio.

- Documento que acredite la aceptación de los servicios, además de los documentos señalados anteriormente, se debe presentar documentos que acrediten la aceptación del servicio y la conformidad de este.
- Asimismo, se debe identificar a las personas que intervinieron en el proceso de compra, en el proceso de ejecución y coordinación. Los documentos deben tener correlación entre ellos.
- Comprobantes de pago, que cumplan las características estipuladas en el Reglamento de comprobante de pago.
- Medio de pago, para el tribunal fiscal el medio de pago idóneo es la bancarización.

Los criterios que deben cumplir los documentos para acreditar la fehaciencia de la compra de un bien o servicio deben ser considerados por los contribuyentes en la gestión de Tax Compliance al momento de implementar su control interno.

DISCUSIÓN:

Objetivo General:

En el presente trabajo de investigación se ha planteado como objetivo general analizar los criterios empleados por el Tribunal Fiscal en la acreditación de la fehaciencia de las operaciones de compra, siendo la hipótesis planteada que es probable que, al no conocer los criterios empleados por el Tribunal Fiscal, ante una fiscalización no se acredite correctamente la fehaciencia de las operaciones de compra.

De los resultados obtenidos, se tiene que el Tribunal Fiscal en un 80% confirma los reparos por operaciones son reales porque los contribuyentes no conocen el criterio del principio de fehaciencia dado por el Tribunal Fiscal.

En la tesis de Rojas (2019) en la tesis de maestría "*Operaciones no reales con simulación relativa y su influencia en el crédito fiscal*", se observa las operaciones no reales en caso de simulación relativa, pero en la presente investigación se ha observado que el Tribunal Fiscal utilizan sus criterios en los dos tipos de simulación, relativa y absoluta, por lo que no hace distinción en la aplicación de sus criterios.

Objetivo Especifico 1:

En el presente trabajo de investigación se ha planteado como objetivo específico 1 determinar la influencia de los criterios del Tribunal Fiscal sobre la fehaciencia de los medios probatorios en una fiscalización, siendo la hipótesis planteada es probable que, los criterios empleados por el Tribunal Fiscal influyan los medios probatorios del procedimiento de fiscalización.

De los resultados obtenidos, se tiene que los criterios del tribunal fiscal tienen una influencia del 82% sobre los medios probatorios presentados por los contribuyentes en un procedimiento de fiscalización.

En la tesis de Rodríguez y Vásquez (2021) en tesis de pregrado “Incidencias tributarias de las operaciones no reales y no fehacientes en la determinación del impuesto a la renta, Grupo Constructor Gasa S.A.C., Trujillo, 2019”, en su conclusión primera establece que.

“Las normas del Impuesto a la Renta no han establecido un marco regulatorio propio para calificar las operaciones no reales y no fehacientes; en tal razón, se tomó en cuenta criterios emitidos por el Tribunal Fiscal en múltiple jurisprudencia y por la Administración Tributaria, aplicable a la empresa Grupo Constructor Gasa S.A.C”

Conforme a lo analizado en el presente trabajo los criterios del Tribunal Fiscal no solo son para el Impuesto a la renta, sino también para el impuesto general a las ventas, como se observa en la tabla 11.

Objetivo Especifico 2:

En el presente trabajo de investigación se ha planteado como objetivo específico 2 Identificar los criterios empleados por el tribunal fiscal en la acreditación de la fehaciencia en adquisición de bienes, siendo la hipótesis planteada es probable que, al conocer los criterios empleados por el Tribunal Fiscal, ante una fiscalización se acredite correctamente la fehaciencia de las operaciones de compra de bienes.

De los resultados obtenidos, se tiene el conocer los criterios del Tribunal Fiscal sobre la fehaciencia de las operaciones de compra de bienes, se puede enfrentar de forma correcta un procedimiento de fiscalización. Se ha podido identificar que en un procedimiento de compra de bienes es necesario gestionar documentos que acrediten la negociación con los proveedores, documentos que acrediten el

traslado de los bienes, documentos que acrediten el ingreso de los bienes al almacén de la empresa, documentos que acrediten la recepción de los bienes y la utilización de estos; asimismo todos estos documentos deben estar relacionados entre sí e identificar a las personas que participan.

En la tesis de Rojas (2019) en la tesis de maestría *“Operaciones no reales con simulación relativa y su influencia en el crédito fiscal”* señala que en tercera conclusión que la acreditación de las operaciones no reales implica varias suposiciones que en nuestra opinión dependen principalmente del criterio del fiscalizador y no de un criterio único a seguir, sin embargo de la investigación y de los resultados en la presente investigación diferimos con la conclusión dado por Rojas, ya que de la observaciones de las resoluciones del tribunal fiscal, existe armonía en los criterios dados por este órgano con relación a los medios probatorios.

Objetivo Específico 3:

En el presente trabajo de investigación se ha planteado como objetivo específico 2 Identificar los criterios empleados por el tribunal fiscal en la acreditación de la fehaciencia en adquisición de servicios, siendo la hipótesis planteada es probable que, al conocer los criterios empleados por el Tribunal Fiscal, ante una fiscalización se acredite correctamente la fehaciencia de las operaciones de compra de servicios.

De los resultados obtenidos, se tiene el conocer los criterios del Tribunal Fiscal sobre la fehaciencia de las operaciones de compra de servicio, se puede enfrentar de forma correcta un procedimiento de fiscalización. Se ha podido identificar que en un procedimiento de compra de servicio es necesario gestionar documentos que acrediten la vinculación y negociación con los proveedores, documentos que acrediten el cumplimiento de las obligaciones pactadas en los contratos celebrados, documentos que acrediten la ejecución del servicio, documentos que acrediten la aceptación de los servicios, todos estos documentos deben estar relacionados entre sí e identificar a las personas que participan.

En la tesis de Rojas (2019) en la tesis de maestría *“Operaciones no reales con simulación relativa y su influencia en el crédito fiscal”* señala que en tercera

conclusión que la acreditación de las operaciones no reales implica varias suposiciones que en nuestra opinión dependen principalmente del criterio del fiscalizador y no de un criterio único a seguir, sin embargo de la investigación y de los resultados en la presente investigación diferimos con la conclusión dado por Rojas, ya que de la observaciones de las resoluciones del tribunal fiscal, existe armonía en los criterios dados por este órgano con relación a los medios probatorios.



5. CONCLUSIONES

PRIMERO Para dar respuesta al objetivo general en el cual se plantea analizar los criterios empleados por el Tribunal Fiscal en la acreditación de la fehaciencia de las operaciones de compra, se puede verificar que para los vocales del Tribunal Fiscal no es suficiente el comprobante de pago y el registro contable para acreditar la fehaciencia de las operaciones de compra, por lo que es necesario que los contribuyentes gestionen documentos adicionales que acrediten sus operaciones. Así mismo los vocales del Tribunal Fiscal al momento de valorar los medios probatorios presentados por los contribuyentes, han establecido algunos criterios que deben tener los documentos para que así los medios probatorios presentados sean idóneos para acreditar la fehaciencia de la operación, siendo estos criterios considerados por los contribuyentes en su gestión de Tax Compliance.

Por lo que se ha confirmado la hipótesis general que al no conocer los criterios empleados por el Tribunal Fiscal, ante una fiscalización no se acredite correctamente la fehaciencia de las operaciones de compra, ya que en un 80% conforme a la tabla 9 se ha confirmado los reparos por operaciones no reales.

SEGUNDO Para dar respuesta al objetivo específico uno, el cual es determinar la influencia de los criterios del Tribunal Fiscal sobre la fehaciencia de los medios probatorios en una fiscalización, se ha observado que la influencia es del 82% conforme a la tabla 15, sobre los medios probatorios presentados por los contribuyentes en un procedimiento de fiscalización, por lo que ha confirmado la hipótesis específica 1, siendo que los criterios empleados por el Tribunal Fiscal influyen en los medios probatorios de un procedimiento de fiscalización.

TERCERO Para dar respuesta al objetivo específico dos, se propone identificar los criterios empleados por el tribunal fiscal en la acreditación de la

fehaciencia en adquisición de bienes, se pudo identificar conforme a las tablas 16, tablas 17, tabla 18, tabla 19 y tabla 20 que en las operaciones de compra de bienes los contribuyentes deben gestionar documentos que acrediten la negociación con los proveedores, documentos que acrediten el traslado de los bienes, documentos que acrediten el ingreso de los bienes al almacén de la empresa, documentos que acrediten la recepción de los bienes y la utilización de los mismos; asimismo todos estos documentos deben estar relacionados entre sí e identificar a las personas que participan.

CUARTO Para dar respuesta al objetivo específico tres, se propone identificar conforme a las tablas 21, tabla 22, tabla 23, tabla 24 y tabla 25 que los criterios empleados por el tribunal fiscal en la acreditación de la fehaciencia en la adquisición de servicios, los contribuyentes deben gestionar documentos que acrediten la vinculación y negociación con los proveedores, documentos que acrediten el cumplimiento de las obligaciones pactadas en los contratos celebrados, documentos que acrediten la ejecución del servicio, documentos que acrediten la aceptación de los servicios, todos estos documentos deben estar relacionados entre sí e identificar a las personas que participan.

6. SUGERENCIAS

- PRIMERO:** Se recomienda a los todas los profesionales que intervienen en la gestión de una empresa, que en su control interno se gestionen los documentos internos utilizados en el proceso de compra, los mismos que deben cumplir con características mínimas para que así sean considerados y valorados en un procedimiento de fiscalización.
- SEGUNDO:** Ya que los criterios utilizados por el tribunal fiscal influyen en una fiscalización, se recomienda que tanto la entidad recaudadora como las instituciones educativas refuercen la orientación y conocimiento de todos los profesionales que intervienen en la gestión de una empresa con relación a la configuración de la gestión de los documentos que acrediten la fehaciencia de las operaciones de compra, para así evitar futuras contingencias tributarias.
- TERCERO:** Se recomienda a todos los profesionales que intervienen en la gestión de una empresa, considerar las características descritas en el presente trabajo de investigación, en los documentos que las empresas utilicen durante el proceso de compras. En el proceso de compra de bienes se debe tener comprobante de pago, guías de remisión remitente, guía de remisión transportista, parte de ingreso a almacén, parte de recepción.
- CUARTO:** En el proceso de compra de servicio, se debe tener comprobante de pago, contrato, informes, conformidad de servicio y en caso de empresa de construcción se debe tener capacidad de personal y asistencia como el cuaderno de obra, todos los documentos deben estar firmados por las personas encargadas de cada procedimiento.

7. REFERENCIAS

- Alva, M. (2013). *Manual práctico del Impuesto General las Ventas*. Instituto Pacífico S.A.C.
- Asubadin Azubadin, I. C. (2011). *Control Interno del Proceso de Compra y su incidencia en la liquidez de la empresa comercial Yuquilla Cia Ltda (Tesis de pregrado)*. Ambato: UNIVERSIDAD TÉCNICA DE AMBATO .
- Bahamonde, M. (2012). *Aplicación práctica de la Ley de Impuesto a la Renta personas naturales y empresas*. Gaceta Jurídica S.A.
- Becerra, N. (2018). *Crédito fiscal por operaciones no reales y su incidencia en el pago del impuesto general a las ventas de la empresa constructora a&r s.a.c*. Obtenido de Universidad Cesar Vallejo: <https://repositorio.ucv.edu.pe/handle/20.500.12692/24240>
- Caballero, G. (1980). *El Control Administrativo. La jerarquía y la tutela*. Rasaristas.
- Canani, J. (2020). *Reparos al IGV por calificación de operaciones no reales*. Gaceta Jurídica.
- Capote, C. G. (2001). El control interno y el control. *Economía y Desarrollo*.
- Coello, M. (2020). Aspectos básicos respecto a la fiscalización tributaria en el Perú. *Revista Cedetri*, 21-25.
- Cuéllar, Y. (2019). *Operaciones no reales y la disposición indirecta de renta en las empresas constructoras en el distrito de Barranco, 2018*. Obtenido de Universidad Cesar Vallejo: [file:///C:/Users/Asus/Downloads/Cu%C3%A9llar_EYA-SD%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/Asus/Downloads/Cu%C3%A9llar_EYA-SD%20(1).pdf)
- Delgado, L. (2015). *Causalidad: Criterio indispensable para la deducción de gastos*. Obtenido de http://www.aempresarial.com/web/revitem/1_16780-10986.pdf
- Díaz, S. (2018). *Gestión de medios probatorios en operaciones calificadas como no reales para prevenir contingencias tributarias en el sector construcción, ciudad de Tarapoto, 2017*. Obtenido de Universidad Católica Santo Toribio de Mogrovejo:

<https://tesis.usat.edu.pe/xmlui/handle/20.500.12423/1555>

- Duran L. (marzo de 2014). *América latina y la calidad de las finanzas públicas*.
Obtenido de <https://.aele.com/system/files/archivos/anatrib/14-03-AT.pdf>
- Durán, L. (2009). Alcances del principio de causalidad en el impuesto a la renta empresarial. *Cantabilidad y Negocios*, 4(7), 5-16.
<https://doi.org/10.18800/cantabilidad.200901.001>.
- Escudero Serrano, J. (2014). *Gestión de compras*. Madrid: Carmen Lara Carmona .
- Estrada, M. (2010). *Sistemas de control interno*. Lima, Perú: Publicidad & Matiz.
- Fernández Andrés , A., Planas Batista, Y., & Joya Arreola , R. (2012). Una propuesta normativa de control interno para las pymes mexicanas. *COFIN HABANA*, 77-85.
- Grández, P. (2007). *Estudios al Precedente Constitucional*. Palestra.
- Guerrero, B. (2019). *Operaciones no reales y su incidencia en la determinación del IGV y renta en las MYPES comerciales de Los Olivos*. Obtenido de Universidad Cesar Vallejo:
<https://repositorio.ucv.edu.pe/handle/20.500.12692/46309>
- Lattuca, A. J. (2008). *Compendio de Auditoría* . Buenos Aires: Temas Grupo Editorial .
- Lybrand, C. &. (1997). *Los nuevos conceptos de control interno*. Madrid: Ediciones Díaz de Santos S.A.
- Mantilla B, S. A. (2015). *Auditoría del Control Interno*. Bogotá: ECOE EDICIONES .
- Medrano, H. (2018). *Derecho Tributario: Impuesto a la renta: aspectos significativos*. Fondo Editorial Pontificia Universidad Católica del Perú.
- Mendoza Zamora, W., García Ponce, T., Delgado Chávez, M., & Barreiro Cedeño, I. (2018). El control interno y su influencia en la gestión administrativa del sector público . *Dominio de las ciencias* , 206-240.

- Ministerio de Economía y Finanzas. (1999). Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas e Impuesto Selectivo al Consumo. Lima, Perú.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2004). Texto Único Ordenado de la Ley de Impuesto a la Renta Decreto Supremo N.º 179-2004-EF. Lima, Perú.
- Ministerio de Economía Y Finanzas. (2007). Reglamento del Procedimiento de Fiscalización Decreto Supremo N° 85-2007-EF. Lima, Perú.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2013). Texto Único Ordenado del Código Tributario [Decreto Supremo N° 133-2013-EF]. Lima, Perú.
- Ministerio de Economía y Finanzas. (2021). *Portal del Ministerio de Economía y Finanzas*. Obtenido de https://www.mef.gob.pe/es/?option=com_content&language=es-ES&Itemid=101315&lang=es-ES&view=article&id=416
- Ministerio de Justicia. (1993). TUO Código Procesal Civil Resolución Ministerial N° 010-93-JUS. Lima, Perú.
- Pareja, B. (2018). El tax compliance y el cumplimiento tributario. *Revista de Derecho, Empresa y Sociedad (REDS)*, (12), 152-16.
- Poder Ejecutivo. (1993). Ley Marco del Sistema Tributario Nacional Decreto Legislativo N° 771. Lima, Perú.
- Ponce Álava, V. A., Muñoz Macías, S. C., Ortega Haro, X. F., Pérez Salazar, J. A., & Vanessa, Q. M. (2017). El control interno y sus herramientas de aplicación entre COSO y COCO. *Scientific Electronic Library Online*, 50-60.
- Rivas Márquez, G. (2011). Modelo contemporáneos de control interno. Fundamentos teóricos. *Observatorio Laboral Revista Venezolana*, 115-136.
- Rodríguez, J., & Vásquez, M. (2021). *Incidencias tributarias de las operaciones no reales y no fehacientes en la determinación del impuesto a la renta, Grupo Constructor Gasa S.A.C., Trujillo*. Obtenido de Universidad Privada Antenor Orrego:
<https://repositorio.upao.edu.pe/handle/20.500.12759/8874>

- Rojas, D. (2019). *Operaciones no reales con simulación relativa y su influencia en el crédito fiscal*. Obtenido de Universidad Nacional de Cajamarca: <https://repositorio.unc.edu.pe/bitstream/handle/UNC/3282/OPERACIONES%20NO%20REALES%20CON%20SIMULACION%20RELATIVA%20Y%20SU%20INFLUENCIA%20EN%20EL%20CR%C3%89DITO%20FISCAL.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Saenz, J. (2015). *El crédito fiscal*. VII Jornadas de Derecho Tributario. Obtenido de http://www.ipdt.org/editor/docs/13_Rev41_MJSR.pdf
- Sangri Coral, A. (2014). *Administración de compras, Adquisiciones y abastecimiento*. Mexico: Grupo Editoria Patria .
- Santa Cruz Marín, M. (2014). El control interno basado en el modelo COSO. *Revista de investigación de contabilidad*.
- Sullón, J. (2016). *Operaciones no reales y la determinación del impuesto general a las ventas, en las empresas de servicio de aire acondicionado del distrito de La Victoria, periodo 2016*. Obtenido de Universidad César Vallejo: <http://tesis.ucsm.edu.pe/repositorio/bitstream/handle/UCSM/10450/59.1135.C.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- SUNAT. (2014). *Informe N.º 017-2014-SUNAT/5D0000*. Lima.
- SUNAT. (2020). *Home*. Obtenido de <https://www.sunat.gob.pe/>
- Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria. (2020). *Libro de Cultura Tributaria y Aduanera*. Instituto Aduanero y Tributario.
- Superiores, O. I. (Octubre de 2016). *Marco para la Medición del Desempeño de las Entidades Fiscalizadoras Superiores*. Obtenido de http://www.intosai.org/fileadmin/downloads/downloads/4_documents/publications/span_publications/SP_SAI_PMF_2016.pdf
- Vara, H. (2010). *¿ Como hacer una tesis en ciencias empresariales? Manual Breve para los tesis de Administracion, Negocios Internacionales, Recursos Humanos y Marketing*. San Martin de Porres.
- Zegarra, J. (2008). *VIII Jornadas Nacionales de Tributación de la Asociación Fiscal Internacional*. IPDT.

8. ANEXOS



Anexo 1. Matriz de consistencia

Problema	Objetivo	Hipótesis	Variable	Indicador	Subindicador	Técnicas	Instrumentos
¿Cuáles son los criterios empleados por el Tribunal Fiscal sobre la fehaciencia de las operaciones de compra?	Analizar los criterios empleados por el Tribunal Fiscal en la acreditación de la fehaciencia de las operaciones de compra.	Dado que en un proceso de fiscalización del impuesto a la renta y el impuesto general a las ventas es común que se efectuó reparos sobre la fehaciencia de las operaciones de compra. Es probable que, al no conocer los criterios empleados por el Tribunal Fiscal, ante una fiscalización no se acredite correctamente la fehaciencia de las operaciones de compra	Criterios del Tribunal Fiscal sobre la fehaciencia (V. independiente)	Tribunal Fiscal	Principio de fehaciencia		
P1: ¿Cuál es la influencia de los criterios del Tribunal Fiscal sobre la fehaciencia de los medios probatorios en una fiscalización?	O1: Determinar la influencia de los criterios del Tribunal Fiscal sobre la fehaciencia de los medios probatorios en una fiscalización	H1: Es probable que, los criterios empleados por el Tribunal Fiscal influyan los medios probatorios del procedimiento de fiscalización.	Operaciones de compra (V. dependiente)	Fiscalización	• Medios Probatorios	Observación documental	Ficha de observación
P2: ¿Cuáles son los criterios empleados por el tribunal fiscal en la acreditación de la fehaciencia en la adquisición de bienes?	O2: Identificar los criterios empleados por el tribunal fiscal en la acreditación de la fehaciencia en adquisición de bienes	H2: Es probable que, al conocer los criterios empleados por el Tribunal Fiscal, ante una fiscalización se acredite correctamente la fehaciencia de las operaciones de compra de bienes.		Adquisición de bienes	• Negociación • Traslado • Recepción		
P3: ¿Cuáles son los criterios empleados por el tribunal fiscal en la acreditación de la fehaciencia en la adquisición de servicios?	O3: Identificar los criterios empleados por el tribunal fiscal en la acreditación de la fehaciencia en la adquisición de servicios	H3: Es probable que, al conocer los criterios empleados por el Tribunal Fiscal, ante una fiscalización se acredite correctamente la fehaciencia de las operaciones de compra de servicios.		Adquisición de servicios	• Negociación • Obligaciones • Recepción		

Anexo 2. Ficha de observación

RTF N°						
N° Sala						
Resolución de Intendencia						
Resultado de la Resolución						
Resolución de observancia obligatoria	SI		NO			
Impuesto fiscalizado	IGV		IR		AMBOS	
Operación de compra	Bien		Servicio			
Medios probatorios presentados por el contribuyente						
Criterios del Tribunal Fiscal						
Monto del reparo						

32	01103-2-2020	2	LIMA	INFUNDADA	X		X	X		X		2010	6,428,740.00			X	X	X						
33	1104-2-2020	2	LIMA	INFUNDADA	X	X			X		X	2013		x										
34	01267-2-2020	2	LIMA	FUNDADA EN PARTE	X		X	X		X		2008	530,000.00		X	X			X					
35	1430-2-2020	2	LIMA	INFUNDADA	X		X	X		X		2007			X									
36	01977-2-2020	2	LIMA	FUNDADA EN PARTE	X	X		X		X		2005	874,165.00		X	X								
37	2570-2-220	2	LIMA	INFUNDADA	X	X	X	X		X		2007			X									
38	6754-2-2020	2	LIMA	INFUNDADA	X		X	X		X		2017			X		X	X						
39	184-3-2020	3	LIMA	INFUNDADA	X	X			X		X	2009	600,260.00							X				X
40	1059-3-2020	3	LIMA	INFUNDADA	X		X	X	X	X		2016	596,298.00		X	X	X							X
41	2063-3-2020	3	LIMA	FUNDADA	X		X	X		X		2008	394,226.00											
42	2591-3-2020	3	LIMA	INFUNDADA	X	X			X		X	2012	2,910,645.00							X	X			
43	3008-3-2020	3	LIMA	INFUNDADA	X		X		X		X	2017												
44	6134-3-2020	3	LIMA	INFUNDADA	X		X	X		X		2018					X							
45	6470-3-2020	3	LIMA	INFUNDADA	X	X			X		X	2011	547,463.00										X	
46	7189-3-2020	3	LIMA	INFUNDADA	X	X			X		X	2011								X				
47	1985-4-2020	4	LIMA	INFUNDADA	X		X	X		X		2017			X									
48	4340-4-2020	4	LIMA	INFUNDADA	X		X	X		X		2018	146,008.00			X			X					
49	997-5-2020	5	LIMA	INFUNDADA	X	X			X		X	2006	690,655.00							X	X			
50	644-8-2020	8	LIMA	INFUNDADA	X		X	X		X		2012				X								
51	2707-8-2020	8	LIMA	FUNDADA EN PARTE	X	X			X	X		2015	917,100.00							X				

52	4460-8-2020	8	LIMA	INFUNDADA	X	X		X	X	X	2012	3,930,027.00								X					
53	1004-9-2020	9	LIMA	INFUNDADA	X	X		X	X	X	2011		x												
54	1887-9-2020	9	LIMA	FUNDADA EN PARTE	X	X			X	X	2015	52,016.00												X	
55	3059-9-2020	9	LIMA	INFUNDADA	X		X	X		X	2014														
56	3867-9-2020	9	LIMA	INFUNDADA	X		X	X		X	2017			X					X						
57	3998-9-2020	9	LIMA	INFUNDADA	X		X		X	X	2012	176,338.00												X	
58	1237-10-2020	10	LIMA	INFUNDADA	X	X	X	X		X	2004	1,450,280.00							X						
59	206-11-2020	11	LIMA	INFUNDADA	X	X	X	X		X	2004								X						
60	781-1-2020	1	LIMA PRICO	INFUNDADA	X	X			X	X	2007										X				
61	5868-1-2020	1	LIMA PRICO	FUNDADA EN PARTE	X	X	X		X	X	2011	300,000.00							X				X	X	
62	6215-1-2020	1	LIMA PRICO	INFUNDADA	X	X			X	X	2014	565,600.00									X	X			
63	6746-1-2020	1	LIMA PRICO	FUNDADA EN PARTE	X	X			X	X	2011	1,807,418.00									X		X		
64	7201-1-2020	1	LIMA PRICO	INFUNDADA	X	X			X	X	2015	2,192,993.00									X			X	
65	8069-1-2020	1	LIMA PRICO	INFUNDADA	X	X			X	X	2016	260,706.00									X	X			
66	8287-1-2020	1	LIMA PRICO	INFUNDADA	X		X		X	X	2017	622,770.00		X		X					X	X			
67	1087-3-2020	3	LIMA PRICO	INFUNDADA	X		X		X	X	2014	24,962,351.00	x												
68	4540-3-2020	3	LIMA PRICO	FUNDADA EN PARTE	X	X			X	X	2008	387,562.00									X				
69	5673-3-2020	3	LIMA PRICO	INFUNDADA	X	X			X	X	2010	465,378.00									X			X	

70	5747-3-2020	3	LIMA PRICO	INFUNDADA		X	X			X	X	2014	71,316.00								X			X
71	805-4-2020	4	LIMA PRICO	FUNDADA		X	X			X	X	2012	328,778.00											
72	1067-4-2020	4	LIMA PRICO	INFUNDADA		X	X			X	X	2011	6,925,816.00									X	X	
73	1097-4-2020	4	LIMA PRICO	NULA		X	X			X	X	2015	886,328.00											
74	5739-4-2020	4	LIMA PRICO	INFUNDADA		X	X			X	X	2016	270,377.00				X						X	
75	5743-4-2020	4	LIMA PRICO	INFUNDADA		X	X			X	X	2016	1,016,988.00											
76	6187-4-2020	4	LIMA PRICO	INFUNDADA		X		X		X	X	2016										X		
77	00114-2-2020	2	MADRE DE DIOS	INFUNDADA		X	X		X		X	2014	791,490.00		X			X						
78	1270-2-2020	2	PIURA	INFUNDADA		X		X	X		X	2014			X			X						
79	6483-2-2020	2	PIURA	INFUNDADA		X		X	X		X	2017		x										
80	1180-5-2020	5	PIURA	INFUNDADA		X	X	X	X		X	2012	980,379.00	x										
81	5727-8-2020	8	PIURA	FUNDADA EN PARTE		X		X	X		X	2017	277,760.00											
82	2453-10-2020	10	PIURA	INFUNDADA		X	X	X	X		X	2007	53,451.00		X									
83	01269-2-2020	2	TACNA	INFUNDADA		X		X	X		X	2011			X				X					
84	2368-2-2020	2	TACNA	INFUNDADA		X		X	X		X	2012			X	X			X					
85	5259-2-2020	2	TACNA	INFUNDADA		X		X	X		X	2016		X										
86	1405-5-2020	5	TACNA	INFUNDADA		X		X		X	X	2012	61,282.00								X			
87	1582-8-2020	8	TACNA	INFUNDADA		X	X	X	X		X	2010						X						

ANÁLISIS DE LOS CRITERIOS EMPLEADOS POR EL TRIBUNAL FISCAL EN LA ACREDITACIÓN DE LA FEHACIENCIA DE LAS OPERACIONES DE COMPRA, 2020

INFORME DE ORIGINALIDAD



FUENTES PRIMARIAS

1	tesis.usat.edu.pe Fuente de Internet	2%
2	repositorio.unsm.edu.pe Fuente de Internet	2%
3	revistas.pucp.edu.pe Fuente de Internet	2%
4	cultura.sunat.gob.pe Fuente de Internet	2%
5	fade.usmp.edu.pe Fuente de Internet	1%
6	Submitted to Universidad Católica San Pablo Trabajo del estudiante	1%
7	inba.info Fuente de Internet	1%
8	docplayer.es Fuente de Internet	1%

9	Submitted to Universidad Privada Antenor Orrego Trabajo del estudiante	1 %
10	repositorio.uss.edu.pe Fuente de Internet	1 %
11	Submitted to Universidad ESAN -- Escuela de Administración de Negocios para Graduados Trabajo del estudiante	1 %
12	fullcontabilidad.com Fuente de Internet	1 %
13	repositorio.uladech.edu.pe Fuente de Internet	1 %
14	edoc.pub Fuente de Internet	1 %
15	repositorioacademico.upc.edu.pe Fuente de Internet	1 %
16	repositorio.uch.edu.pe Fuente de Internet	1 %

Excluir citas

Apagado

Excluir coincidencias < 1%

Excluir bibliografía

Apagado