

**FACULTAD DE DERECHO**

Escuela Académico Profesional de Derecho

Tesis

**La facultad discrecional para determinar  
operaciones no reales por parte de la administración  
tributaria en relación a la jurisprudencia del tribunal  
fiscal**

Erik Adderly Avila Calderon

Para optar el Título Profesional de Abogado

Huancayo, 2024

Repositorio Institucional Continental  
Tesis digital



Esta obra está bajo una Licencia "Creative Commons Atribución 4.0 Internacional" .

## INFORME DE CONFORMIDAD DE ORIGINALIDAD DE TRABAJO DE INVESTIGACIÓN

**A** : Decana de la Facultad de Derecho  
**DE** : Marco Gianfranco Banda Valdivia  
Asesor de trabajo de investigación  
**ASUNTO** : Remito resultado de evaluación de originalidad de trabajo de investigación  
**FECHA** : 24 de Mayo de 2024

Con sumo agrado me dirijo a vuestro despacho para informar que, en mi condición de asesor del trabajo de investigación:

**Título:**

LA FACULTAD DISCRECIONAL PARA DETERMINAR OPERACIONES NO REALES POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN A LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL

**Autores:**

1. Erik Adderly Avila Calderon – EAP. Derecho

Se procedió con la carga del documento a la plataforma "Turnitin" y se realizó la verificación completa de las coincidencias resaltadas por el software dando por resultado 20 % de similitud sin encontrarse hallazgos relacionados a plagio. Se utilizaron los siguientes filtros:

- Filtro de exclusión de bibliografía SI  NO
- Filtro de exclusión de grupos de palabras menores  
Nº de palabras excluidas (**en caso de elegir "SI"**): 33 SI  NO
- Exclusión de fuente por trabajo anterior del mismo estudiante SI  NO

En consecuencia, se determina que el trabajo de investigación constituye un documento original al presentar similitud de otros autores (citas) por debajo del porcentaje establecido por la Universidad Continental.

Recae toda responsabilidad del contenido del trabajo de investigación sobre el autor y asesor, en concordancia a los principios expresados en el Reglamento del Registro Nacional de Trabajos conducentes a Grados y Títulos – RENATI y en la normativa de la Universidad Continental.

Atentamente,

**La firma del asesor obra en el archivo original**  
(No se muestra en este documento por estar expuesto a publicación)

## RESUMEN

La facultad discrecionalidad de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (Sunat) para determinar operaciones no reales resulta muy importante en nuestra legislación actual, ya que ayuda a luchar contra la evasión y elusión; sin embargo, es controvertida entre los contribuyentes por posibles arbitrariedades en su aplicación. A raíz de esto, los contribuyentes inician el procedimiento contencioso tributario y acuden al Tribunal Fiscal a efectos de resolver esta controversia. Por tanto, a partir de esta problemática, se planteó como objetivo general: determinar si la Sunat actúa arbitrariamente al aplicar su facultad discrecional para determinar operaciones no reales; la metodología incluyó el análisis de 100 resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en el 2021, identificando dentro de estas los criterios que tiene el Tribunal Fiscal sobre la facultad discrecional para determinar operaciones no reales. De forma que se tenga un parámetro medible para determinar si hubo o no arbitrariedad a la luz de la revisión efectuada por el referido tribunal. Para analizar las resoluciones se utilizó como instrumento de recolección de datos una ficha de análisis documental por cada resolución analizada. Por consiguiente, los resultados mostraron que en más del 75 % de las resoluciones emitidas por el Tribunal se respaldó la aplicación de la facultad discrecional de la administración tributaria, determinando que los contribuyentes deben de presentar documentación adicional a la de los comprobantes de pago para que puedan acreditar sus operaciones, por lo que la carga de la prueba la tiene el contribuyente. Se concluyó que la Sunat no actúa arbitrariamente al aplicar esta facultad discrecional.

**Palabras clave:** contribuyentes, facultad discrecional, operaciones no reales, procedimiento contencioso tributario, Tribunal Fiscal, Administración Tributaria.

## ABSTRACT

The discretionary power of the tax administration to determine non-real transactions is very important in our current legislation, since it helps fight against evasion and avoidance; However, it is controversial among taxpayers due to possible arbitrariness in its application; As a result of this, taxpayers initiate the contentious tax procedure and go to the Tax Court in order to resolve this controversy.

Based on this problem, the general objective was proposed: Determine if the Tax Administration acts arbitrarily when applying its discretionary power to determine non-real operations; The methodology included analyzing 100 resolutions issued by the Tax Court in 2021, identifying within these resolutions, the criteria that the Tax Court has on the discretionary power to determine non-real operations, so that there is a measurable parameter to determine if whether or not there was arbitrariness in light of the review carried out by the aforementioned court; To analyze the resolutions, a documentary analysis sheet for each resolution analyzed was used as a data collection instrument.

The results showed that in more than 75 % of the resolutions issued by the Court the application of the discretionary power of the tax administration was supported, determining that taxpayers must present additional documentation to that of payment receipts so that they can prove their operations, since the burden of proof is on the taxpayer; concluding that the tax administration does not act arbitrarily when applying this discretionary power.

**Keywords:** Taxpayers, Discretionary power, non-real operations, tax litigation procedure, Tax Court, Tax Administration.

## ÍNDICE

Resumen .....	1
Abstract.....	2
Introducción.....	15
Capítulo 1: Planteamiento del Estudio .....	19
1.1 Antecedentes.....	19
1.2 Planteamiento del Problema de Investigación.....	22
1.2.1 Pregunta.....	22
1.2.2 Subpreguntas .....	22
1.3 Objetivos.....	23
1.3.1 Objetivo General.....	23
1.3.2 Objetivos Específicos .....	23
1.4 Justificación .....	23
Capítulo 2: Marco Teórico .....	26
2.1 Facultad Discrecional .....	26
2.1.1 Definición .....	26
2.1.2 Facultades Discrecionales de la administración tributaria .....	27
2.1.3 Límites Explícitos e Implícitos en relación con la Facultad Discrecional de la administración tributaria.....	31
2.1.4 Beneficios de la facultad discrecional de la administración tributaria	

2.1.5	Ventajas de las facultades discrecionales para el contribuyente ..	34
2.2	Operaciones no reales .....	35
2.2.1	Definición .....	35
2.2.2	Fiscalización de operaciones no reales .....	36
2.2.3	Efectos de las operaciones no reales.....	37
2.2.4	Carga de la prueba en las operaciones no reales .....	39
2.2.5	Facultad discrecional para determinar operaciones No Reales ....	42
2.3	Recursos impugnatorios .....	43
2.3.1	Reclamo .....	44
2.3.2	Apelación.....	46
2.3.3	Queja.....	47
Capítulo 3:	Diseño Metodológico .....	49
3.1	Tipo de investigación .....	49
3.2	Casos a utilizar .....	49
3.3	Técnica de recojo de información .....	50
3.4	Instrumento de recolección de datos .....	50
3.5	Estrategia de análisis de la información .....	51
3.6	Categorías de Análisis .....	51
Capítulo 4:	Resultados y Discusión.....	52
4.1	Resultados Generales.....	52
4.2	Criterios del Tribunal Fiscal sobre facultad discrecional .....	58

4.3 Actuación de la Administración Tributaria al aplicar su facultad discrecional para determinar operaciones no reales .....	78
4.4 Pronunciamiento del Tribunal Fiscal sobre la Actuación de la Administración Tributaria al aplicar su facultad discrecional.....	99
4.5 Fundamentos del Tribunal Fiscal en contra de la facultad discrecional de la administración tributaria.....	101
4.6 Fortalezas y debilidades de la investigación.....	131
4.7 Comparación de los resultados con otras investigaciones.....	132
Conclusiones.....	135
Recomendaciones .....	137
Referencias .....	138
Anexos .....	140

## ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 .....	28
Facultades discrecionales de la administración tributaria .....	28
Tabla 2 .....	58
Número de resoluciones por Salas del Tribunal Fiscal que adoptaron el criterio: “Los contribuyentes deben mantener un mínimo de pruebas que verifiquen la autenticidad de los comprobantes para respaldar la veracidad de sus operaciones.”. ....	58
Tabla 3 .....	59
Número de resoluciones por Salas del Tribunal Fiscal que adoptaron el criterio: “La Administración Tributaria no debe basarse exclusivamente en incumplimiento de los proveedores, sino, debe actuar una serie de elementos probatorios y evaluarlos en conjunto, para determinar si la operación es no real” .....	59
Tabla 4 .....	61
Número de resoluciones por Salas del Tribunal Fiscal que adoptaron el criterio: “Si en el proceso de verificación y cruce de información, los proveedores no cumplen con presentar cierta información o no validan la autenticidad de las transacciones, el usuario o adquirente no puede ser responsabilizado por tales acciones” .....	61
Tabla 5 .....	62
Número de resoluciones por Salas del Tribunal Fiscal que adoptaron el criterio: “Para demostrar que una operación es no real, es necesario que se examinen todas las circunstancias del caso, se empleen las pruebas adecuadas y posibles según lo permita la ley tributaria, evaluándolas en conjunto y con justificación razonada”. ....	62
Tabla 6 .....	64

Número de resoluciones por Salas del Tribunal Fiscal que adoptaron el criterio: “Para validar las operaciones mencionadas en los comprobantes y confirmar la autenticidad de la relación comercial entre la parte recurrente y su proveedor, no es suficiente simplemente contar con estos documentos. Es requerido presentar documentación adicional que respalde la autenticidad de las operaciones en cuestión”..... 64

Tabla 7 ..... 65

Número de resoluciones por Salas del Tribunal Fiscal que adoptaron el criterio: “Registrar los comprobantes en los registros contables no es prueba completa de las operaciones. Se necesita evidencia adicional que respalde la realización efectiva de estas transacciones”.  
..... 65

Tabla 8 ..... 66

Número de resoluciones por Salas del Tribunal Fiscal que adoptaron el criterio: “La presencia del bien o servicio en la operación respaldada por el comprobante reparado no es prueba completa de su autenticidad. También es necesario confirmar que la persona que vendió o proporcionó el servicio al recurrente coincide con quien emitió el comprobante de pago”..... 66

Tabla 9 ..... 68

Número de resoluciones por Salas del Tribunal Fiscal que adoptaron el criterio: “La Administración debe emprender acciones para verificar la ejecución real de las operaciones. Esto implica usar la documentación brindada por el contribuyente, contrastar datos con los proveedores que emitieron los comprobantes en duda y considerar otras medidas para alcanzar este propósito”..... 68

Tabla 10 ..... 69

Número de resoluciones por Salas del Tribunal Fiscal que adoptaron el criterio: “La administración puede tomar medidas para verificar la ejecución efectiva de las operaciones, utilizando la documentación proporcionada por el contribuyente, comparando información con los posibles proveedores y empleando otras acciones con el fin de alcanzar ese objetivo”..... 69

Tabla 11 ..... 70

Número de resoluciones por Salas del Tribunal Fiscal que adoptaron el criterio: “La Administración Tributaria no está obligada a realizar cruces de información con terceros como requisito esencial para cuestionar la autenticidad de una operación.”..... 70

Tabla 12 ..... 71

Número de resoluciones por Salas del Tribunal Fiscal que adoptaron el criterio: “Una operación carece de validez si se cumplen las siguientes condiciones: a) Una de las partes no está presente o no participa en la operación, b) Ninguna de las partes participa en la operación, c) El objeto de la venta no existe o es diferente, d) La conjunción de a) y c) o b) y c). En tales situaciones, no se puede afirmar que se efectuó la entrega física del bien mencionado en el comprobante de pago ni que se realizó el correspondiente pago por dicho bien”..... 71

Tabla 13 ..... 73

Número de resoluciones por Salas del Tribunal Fiscal que adoptaron el criterio: “Para confirmar la autenticidad de las transacciones de los contribuyentes, primero deben demostrar la autenticidad de las transacciones realizadas con sus proveedores. Esto puede respaldarse, entre otras formas, con documentación que demuestre la recepción de los bienes en el caso de compras, o con indicios sólidos de la realización efectiva de los servicios que afirmaron haber recibido”..... 73

Tabla 14 .....	74
----------------	----

Número de resoluciones por Salas del Tribunal Fiscal que adoptaron el criterio: “Cuando se cuestionan operaciones no auténticas, es vital evidenciar la totalidad del proceso de adquisición de los bienes y/o servicios en cuestión. Entre los elementos esenciales a confirmar se encuentra la verificación de la entrega real de los bienes y/o la efectiva prestación de los servicios por parte de los proveedores que emitieron los comprobantes de pago al comprador o usuario del servicio”. .....

74

Tabla 15 .....	76
----------------	----

Número de resoluciones por Salas del Tribunal Fiscal que adoptaron el criterio: “En la demostración de una transacción, la responsabilidad principal de probar su existencia recae en gran medida en el contribuyente que afirma que ocurrió”. .....

76

Tabla 16 .....	77
----------------	----

Número de resoluciones por Salas del Tribunal Fiscal que adoptaron el criterio: “La Administración puede utilizar cruces de información y otros métodos para presentar pruebas que respalden la falta de existencia de las operaciones. Si un contribuyente no presenta pruebas contundentes, la autenticidad de sus operaciones podría no ser acreditada, incluso si no se realizan cruces de información con terceros. Esta acción está dentro de la facultad discrecional de la Administración”. .....

77

Tabla 17 .....	79
----------------	----

Documentos que permiten acreditar la realidad de operaciones .....	79
--	----

Tabla 18 .....	80
----------------	----

Precisiones sobre las guías de remisión para que acrediten la realidad de las operaciones .....	80
---	----

80

Tabla 19 .....	82
Precisiones sobre las Órdenes de Compra/Ordenes de servicios .....	82
Tabla 20 .....	83
Precisiones sobre estado de cuentas bancarios, transferencias bancarias, cheques y otros medios de pago .....	83
Tabla 21 .....	84
Precisiones sobre correos electrónicos como medios de prueba .....	84
Tabla 22 .....	86
Precisiones sobre documentos laborales.....	86
Tabla 23 .....	87
Precisiones sobre documentos de ingreso de mercaderías .....	87
Tabla 24 .....	89
Precisiones sobre documentos de permisos y licencias de funcionamiento .....	89
Tabla 25 .....	90
Precisiones sobre documentos de Cotizaciones.....	90
Tabla 26.....	91
Precisiones sobre documentos tributarios.....	91
Tabla 27 .....	92
Precisiones sobre informes elaborados por el contribuyente y/o proveedores .....	92
Tabla 28 .....	94
Precisiones sobre contratos.....	94

Tabla 29 .....	95
Precisiones sobre no existencia de normas para exigir otros documentos que no sean tributarios.....	95
Tabla 30 .....	96
Precisiones sobre fotografías .....	96
Tabla 31 .....	98
Precisiones sobre Otros documentos internos .....	98
Tabla 32 .....	102
Fundamentos de la Resolución N.º 01898-1-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre sub contratación de obra para trabajos de construcción .....	102
Tabla 33 .....	104
Fundamentos de la Resolución N.º 03218-1-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre servicios de alquiler, portería y energía eléctrica .....	104
Tabla 34 .....	105
Fundamentos de la Resolución N.º 07405-1-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre venta de materiales y suministros para obras de construcción ....	105
Tabla 35 .....	106
Fundamentos de la Resolución N.º 03378- 10-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre venta de materiales y suministros para obras de construcción ....	106
Tabla 36 .....	109
Fundamentos de la Resolución N.º 03368-3-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre servicios técnicos empresariales .....	109

Tabla 37 .....	111
Fundamentos de la Resolución N.º 02738- 9-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre servicios de asesoría legal.....	111
Tabla 38 .....	112
Fundamentos de la Resolución N.º 01920-11-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre compras de equipos de protección personal .....	112
Tabla 39 .....	114
Fundamentos de la Resolución N.º 00446-11-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre compras de materias primas.....	114
Tabla 40 .....	115
Fundamentos de la Resolución N.º 07991- 1-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre servicio de transporte de carga .....	115
Tabla 41 .....	117
Fundamentos de la Resolución N.º 05564-1-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre servicio de alquiler de equipos .....	117
Tabla 42 .....	119
Fundamentos de la Resolución N.º 04450-4-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre servicio de alquiler de equipos .....	119
Tabla 43 .....	121
Fundamentos de la Resolución N.º 04474-1-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre servicio de asistencia técnica .....	121
Tabla 44 .....	123

Fundamentos de la Resolución N.º 01334- 11-2021, “Declara fundado el recurso de Apelación”, sobre compra de materias primas .....	123
Tabla 45 .....	124
Fundamentos de la Resolución N.º 00804-3-2021, “Declara fundado el recurso de Apelación”, sobre servicio de tratamiento de minerales .....	124
Tabla 46.....	126
Fundamentos de la Resolución N.º 06524-3-2021, “Declara fundado el recurso de Apelación”, sobre servicio de comisiones de venta .....	126
Tabla 47 .....	129
Fundamentos de la Resolución N.º 03370-3-2021, “Declara fundado el recurso de Apelación”, sobre servicio de Producción de encarretado .....	129

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1.....	53
Casos Impugnados al Tribunal Fiscal durante el 2021 según ubicación geográfica. ..	53
Figura 2.....	54
Casos Impugnados al Tribunal Fiscal durante el 2021 según periodo apelado.....	54
Figura 3.....	55
Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal que han sido establecidas como de cumplimiento obligatorio. ....	55
Figura 4.....	57
Casos Impugnados al Tribunal Fiscal durante el 2021 según sector económico. ....	57
Figura 5.....	100
Parte resolutive de las resoluciones emitidas del Tribunal Fiscal .....	100

## INTRODUCCIÓN

Actualmente, existe un margen de discrecionalidad otorgado a la Administración Tributaria (cuando nos referimos a la Administración Tributaria hacemos referencia específicamente a la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria-Sunat) para ejercer la facultad de fiscalización, determinar la obligación tributaria sobre base cierta y presunta, sancionar, etc. Dicha facultad está contemplada en los artículos 56°, 62°, 63°, 82° y 116° del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N.º 133-2013-EF (en adelante Código Tributario).

Sobre la base de la facultad de fiscalización, la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus funciones, puede calificar a una operación llevada a cabo por el contribuyente dentro de alguno supuesto de elusión, de operación no real, ejerciendo entre otras su potestad de efectuar requerimientos al ejercer la labor de fiscalización, etc. De forma que pueda finalmente llevar a cabo una mejor gestión interna de la recaudación, siendo que las normas pueden ser flexibles para su aplicación en el procedimiento de fiscalización y adaptarse a cada caso en concreto. Al respecto, Araujo (2019) menciona que “se ha determinado que la capacidad de tomar decisiones de manera discrecional por parte de la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria-Sunat, ha incentivado la legalización y el acatamiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes” (p. 54).

Un antecedente reciente en relación con las operaciones no reales se encuentra en la Nota de Prensa N.º 084-2019 de la Sunat. Esta nota informa que durante el periodo comprendido entre el 2018 y el primer semestre de 2019 se llevaron a cabo 4829 auditorías del impuesto general a las ventas (IGV), que resultó que de estas, en 2241 (46 %) se encontró al menos una operación no real. Lo que llevó a reparar en todo o parte el

crédito fiscal a estos contribuyentes y a la determinación de una deuda de 219 millones de soles. Esta deuda no solo se debe al IGV, sino también a su impacto en el impuesto a la renta, por lo que esto evidencia la gran importancia de la facultad discrecional de la entidad tributaria para detectar estas operaciones no reales.

Esta discrecionalidad resulta ser trascendental, sobre todo para que la administración pueda determinar si una operación llevada a cabo por el contribuyente es una operación no real y por lo tanto desconocerle el gasto y crédito fiscal. De esta problemática y ante un probable incremento de operaciones no reales, algunos autores consideran que la Administración Tributaria debería de tener todas sus actuaciones reglamentadas en la normativa y no tener facultades amplias para determinar si estas operaciones son reales, al respecto, Campos & García (2018) mencionaron lo siguiente:

En la actualidad, en el ámbito académico se está debatiendo si es apropiado regular de manera completa las facultades de supervisión, o si es preferible que estas posean cierto grado de libertad durante el proceso de fiscalización u otros procedimientos administrativos. Sin embargo, resultaría más objetivo que todas estas cuestiones estuvieran debidamente reglamentadas, con el propósito de limitar al mínimo la discrecionalidad (p. 18).

Por estos motivos es necesario realizar un análisis sobre la actuación de la Administración Tributaria y determinar si actúa arbitrariamente al aplicar su facultad discrecional para determinar operaciones no reales. Para este estudio, la metodología que se va a utilizar será analizar y describir cien (100) de las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal durante el 2021. Estas resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal se recopilaron de su portal web oficial (<https://www.mef.gob.pe/tribunal-fiscal>) y para

realizar el análisis y descripción de forma más organizada, se utilizó como instrumento de recolección de datos una ficha de análisis documental.

La presente investigación se ha estructurado en cuatro capítulos, los que fueron planteados de la siguiente manera: en el primer capítulo, denominado planteamiento del estudio, se desarrolló el tema de la investigación, la justificación e importancia del estudio, el problema de investigación y los objetivos planteados; asimismo, se describió la categoría de análisis utilizada en la presente investigación.

En el segundo capítulo, denominado marco teórico, se desarrolló el marco conceptual que nos permita tener conocimientos previos de los términos que se utilizarán en el desarrollo de todo el trabajo de investigación; en este capítulo definiremos a la facultad discrecional, conoceremos las facultades discrecionales que tiene la administración tributaria, los límites de esta facultad discrecional; asimismo, desarrollaremos el concepto de operaciones no reales, los efectos que tiene el determinar operaciones no reales, la carga de la prueba de las operaciones no reales y finalmente desarrollaremos el procedimiento contencioso tributario, conceptualizando al reclamo, apelación y queja.

En el tercer capítulo denominado diseño metodológico, se desarrolló el diseño metodológico elegido, en donde se mencionó la explicación y justificación del tipo de investigación elegido, los casos elegidos, las técnicas de recojo de la información, instrumento de recolección de datos y estrategia de análisis de la información.

En el cuatro capítulo denominado: resultados y discusión se expone de manera detallada y analítica toda la información recogida y analizada; los resultados se presentan en forma de tablas con una descripción de los resultados encontrados; asimismo, se

presenta la discusión sobre la información analizada y sobre los resultados obtenidos de manera narrativa en los puntos más controversiales.

En síntesis, se ha llevado a cabo un estudio sobre cómo la Administración Tributaria utiliza su facultad discrecional para identificar operaciones no reales, tomando como referencia los criterios establecidos por el Tribunal Fiscal, siendo que el objetivo de este análisis es que sirva como parámetro de referencia para las partes interesadas y de utilidad para futuros estudios sobre el tema.

Los alcances de la presente investigación son netamente descriptivos, ya que los resultados que se obtuvieron fueron después de analizar y describir los criterios que emitió el Tribunal Fiscal sobre la facultad discrecional para determinar operaciones no reales por parte de la Administración Tributaria.

En la presente investigación se tuvieron limitaciones de tiempo, ya que la muestra a analizar es del 2021, y considerando que los criterios que emite el Tribunal Fiscal podrían cambiar con el transcurso de los años, la presente investigación podría quedar desfasada, por tanto, resultaría necesario una actualización de la muestra a utilizar con años actuales, por lo que resulta una oportunidad para futuras investigaciones que se puedan realizar.

## CAPÍTULO 1

### PLANTEAMIENTO DEL ESTUDIO

#### 1.1 Antecedentes

El Código Tributario Peruano, aprobado por el D.L. N.º 816 y publicado el 21 de abril de 1996, fue el primer documento que otorgó las facultades de discrecionalidad a la Administración Tributaria. Esto le permitió tener un criterio de actuación libre para ejercer la facultad de fiscalización, determinar la obligación tributaria sobre base cierta y presunta, y aplicar y determinar sanciones, entre otras cosas.

La facultad discrecional otorgada a la Administración Tributaria hace posible flexibilizar las leyes en beneficio no solo de la administración, sino también del contribuyente tal como lo mencionaron Muñoz-Nájar & Soria (2010):

La discrecionalidad administrativa permite a las administraciones tributarias cambiar su comportamiento en relación con el entorno, es decir, las realidades económicas y sociales del entorno, sin cambiar la ley, en este caso particular el Código Tributario. Esto permite que las reglas tributarias sean flexibles, pero al mismo tiempo estables. Mantener ese equilibrio no siempre es fácil, pero es esencial. Porque sólo de esta manera nos enfrentamos a una ley que satisface simultáneamente la demanda de certeza y la demanda de cambio (p. 84).

En la actualidad, la Administración Tributaria tiene un cierto grado de discrecionalidad otorgado por las normas, en los artículos 56, 62, 63, 82 y 116 del Código Tributario, y sobre la base de esta facultad y en el ejercicio de sus funciones puede calificar a una operación llevada a cabo por el contribuyente dentro de algún supuesto de operación no real. Al respecto de este término en palabras de Casanova (2015):

Se refiere a una negociación o acuerdo relacionado con valores o mercancías que carece de una existencia genuina y efectiva. Esto puede deberse a que los bienes o mercancías sujetos a la transacción no existen en realidad o porque aún si existen, la transacción nunca llegó a concretarse (p. 17).

Esta discrecionalidad permite a la Administración Tributaria llevar a cabo una mejor gestión interna de recaudación y naturalmente trae efectos positivos, no solo a nivel de recaudación efectiva, sino además en la predisposición de los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones. En esa línea, Araujo (2019) afirmó lo siguiente: “Se ha determinado que la capacidad de tomar decisiones de manera discrecional por parte de Sunat, ha incentivado la legalización y el acatamiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes”.

De acuerdo con la Nota de Prensa N.º 084-2019 de la Sunat:

A lo largo de 2018 y la primera mitad de 2019, la Sunat realizó 4829 auditorías relacionadas con el impuesto general a las ventas (IGV). De este total, en 2241 casos (lo que representa el 46 %), se descubrió al menos una operación no real. En estos casos, la autoridad fiscal determinó una deuda acumulada de 219 millones de soles, lo que no solo tuvo un impacto en el IGV, sino que también tuvo consecuencias en el impuesto a la renta”.

De estas cifras presentadas tenemos que hay un gran número de casos respecto del total que incurren en estas situaciones.

Esta discrecionalidad resulta muy importante, sobre todo para que la administración pueda determinar si una operación llevada a cabo por el contribuyente es una operación no real y, por lo tanto, desconocerle el gasto y crédito fiscal indebidamente

utilizado. Sin embargo, si se usa de forma desmedida y sin límites la Administración Tributaria llegaría incluso a actuar de forma arbitraria.

De esta problemática de incrementos de operaciones no reales mencionados por Sunat, algunos autores consideran que resulta que la entidad tributaria debería de tener reglamentada dicha facultad; de forma que restrinja la misma en cuanto a la determinación de si estas operaciones son reales o no, por ejemplo, Campos & García (2018), quienes mencionaron lo siguiente:

En la actualidad, en el ámbito académico se está debatiendo si es apropiado regular de manera completa las facultades de supervisión, o si es preferible que estas posean cierto grado de libertad durante el proceso de fiscalización u otros procedimientos administrativos. Sin embargo, resultaría más objetivo que todas estas cuestiones estuvieran debidamente reglamentadas, con el propósito de limitar al mínimo la discrecionalidad (p. 18).

Del mismo modo y en esa línea de pensamiento tenemos la opinión de Gamba (1999), quien señaló en relación con las restricciones a esa facultad lo siguiente: “La ejecución o elección administrativa no puede basarse únicamente en la voluntad del funcionario, siendo necesario que la administración presente las justificaciones que respalden su elección de una consecuencia jurídica específica” (p. 113).

Con la finalidad de poner ciertos límites a la facultad discrecional de la Administración Tributaria, se incorporó una enmienda a la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario a través del artículo 2 de la Ley N.º 27335, promulgada el 31 de julio de 2000. En esta enmienda, se añade un párrafo que establece que siempre que la entidad tributaria tenga la capacidad de ejercer su discrecionalidad, deberá elegir la opción que considere más provechosa para el bienestar público.

Cabe mencionar que, si los contribuyentes consideran que la Administración Tributaria actuó de forma abusiva y arbitraria en ejercicio de la citada facultad para determinar operaciones no reales, tienen contemplados dentro del Código medios impugnatorios a los que pueden recurrir (reclamo y apelación) para cuestionar su decisión y defender sus derechos.

En este punto, y a fin de analizar de forma objetiva como se ha venido ejerciendo esta facultad, es necesario realizar un análisis de los pronunciamientos del Tribunal Fiscal emitidos durante el 2021 sobre la facultad discrecional para determinar operaciones no reales por parte de la Administración Tributaria y determinar de esta manera si se estaría actuando bajo los parámetros que le da la ley o de manera arbitraria, asimismo desprender los principales criterios tomados en cuenta al ejercer dicha labor, los cuales serán de utilidad para contribuyentes al momento de realizar sus operaciones y cumplir sus obligaciones, además para la actuación de la administración teniendo en cuenta los principales criterios resolutivos.

## **1.2 Planteamiento del Problema de Investigación**

### ***1.2.1 Pregunta***

¿La Administración Tributaria actúa arbitrariamente al aplicar su facultad discrecional para determinar operaciones no reales?

### ***1.2.2 Subpreguntas***

- ¿La Administración Tributaria se pronunció de forma distinta a los criterios contenidos en las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidos durante el 2021, sobre la aplicación de la facultad discrecional para determinar operaciones no reales?

- ¿Cuáles son los criterios contenidos en las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidos durante el 2021 fundados a favor del contribuyente, sobre de la facultad discrecional para determinar operaciones no reales por parte de la administración tributaria?

### **1.3 Objetivos**

#### ***1.3.1 Objetivo general***

Determinar si la Administración Tributaria actúa arbitrariamente al aplicar su facultad discrecional para para determinar operaciones no reales.

#### ***1.3.2 Objetivos específicos***

- Identificar si la Administración Tributaria cumple con los criterios contenidos en las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidos durante el 2021, sobre la aplicación de la facultad discrecional para determinar operaciones no reales.
- Identificar los criterios contenidos en las resoluciones del Tribunal Fiscal emitidos durante el 2021 fundados a favor del contribuyente, sobre de la facultad discrecional para determinar operaciones no reales por parte de la administración tributaria.

### **1.4 Justificación**

El estudio resulta importante para dilucidar si la Administración Tributaria efectivamente aplica su facultad discrecional para determinar operaciones no reales de forma arbitraria o es que actúa discrecionalmente siempre prefiriendo el interés público tal como lo dicta la Norma IV del Título Preliminar del Código Tributario.

Para Muñoz-Nájar & Soria (2010), “el Derecho Tributario debería contar con una muy restringida facultad discrecional, pues ellas podrían tener como correlato, la

recurrencia a la arbitrariedad sustentada en el primordial interés recaudatorio de la Administración Tributaria” (p. 81).

En ese sentido, resulta necesario sensibilizar a los contribuyentes y a los legisladores que la facultad discrecional de la Administración Tributaria se transforma en una herramienta para la realización efectiva de los objetivos de la misma entidad, pero que también se aplica en beneficios de los contribuyentes, siendo esta facultad discrecional un instrumento para optimizar el control y la fiscalización, y de esta manera se promueve la competencia en igual de condiciones para los contribuyentes.

A través del análisis de diversas resoluciones del Tribunal Fiscal (en adelante Tribunal), se determinará cuál es la posición del Tribunal Administrativo frente a la facultad discrecional para determinar operaciones no reales por parte de la administración tributaria, y si es que los ha venido respetando, así como, la necesidad o no de regularlo.

De este estudio se beneficiarán los abogados y profesionales afines, que asesoran a empresas en materia tributaria, para que, cuando tengan procedimientos de fiscalización en curso o se encuentren en un proceso contencioso tributario, sepan cuáles son los criterios que van a enfrentar. Asimismo, para realizar una correcta planificación tributaria se evite cometer infracciones relacionadas a la facultad discrecional de la Administración Tributaria para determinar operaciones no reales.

De igual manera, de este estudio se beneficiarán los trabajadores de la administración tributaria, tales como verificadores de fiscalización, inspectores tributarios, auditores, resolutores, asesores legales, entre otros; para que cuando lleven a cabo un procedimiento de fiscalización o resuelvan un recurso de reclamación en referencia a la determinación de operación no reales, podrán acceder a través de este estudio a los pronunciamientos recientes del Tribunal. Y de esta forma evitar errores en

el procedimiento de fiscalización o en el procedimiento contencioso tributario, para así evitar quejas por parte de los contribuyentes por defectos en el procedimiento o evitar denuncias por abuso de autoridad. Puesto que el artículo 376 del Código Penal establece el delito de abuso de autoridad se da de la siguiente forma: “El funcionario público que, abusando de sus atribuciones, comete u ordena un acto arbitrario que cause perjuicio a alguien será reprimido con pena privativa de libertad no mayor de tres años”. En ambos casos por actuaciones arbitrarias como inaplicar un precedente de observancia obligatoria en contraposición a lo dispuesto por el art. 154 del Código Tributario, también evitar reclamos por ejemplo por una indebida fundamentación y motivación de su facultad discrecional que pueda luego verse reflejada en resoluciones de determinación y de multa.

## CAPÍTULO 2

### MARCO TEÓRICO

#### 2.1 Facultad Discrecional

##### 2.1.1 Definición

De acuerdo con la Real Academia Española, la *discrecionalidad* se refiere a las “acciones que se realizan de manera libre y prudente”. También se aplica a una autoridad gubernamental que tiene influencia sobre las funciones de su competencia que no están reguladas.

Según Vaca (2012), la definición de discrecionalidad hace referencia a ejercer funciones que no se encuentran regladas específicamente, sin embargo, cuando hablamos de discrecionalidad dentro del derecho administrativo específicamente, nos referimos a que si bien la facultad discrecional le otorga un margen de libertad a la administración pública, sin embargo, esta se encuentra limitada por otras normas administrativas e incluso por la constitución política como norma matriz, por lo que hablar de discrecionalidad no es sinónimo de hablar de libertad en el derecho administrativo. Al respecto, Martínez (2017) indicó lo siguiente:

(...) la discrecionalidad es uno de los conceptos que más llaman la atención e interés de los abogados, aunque es un concepto especialmente complejo o precisamente por ello (...). (...) el análisis se ha desarrollado en lo que se denomina “unilateral” desde el punto de vista de la discrecionalidad judicial o desde el punto de vista de la discrecionalidad administrativa. Esto es a pesar del hecho de que esto a menudo se da por sentado como un fenómeno unitario. Cabe señalar que los intereses perseguidos también son

bastante diferentes desde cada una de estas perspectivas. En el campo de las actividades administrativas, existe un debate sobre si procede el control judicial de la discrecionalidad administrativa (...). Sin embargo, en el campo de la función judicial, es un debate más rudimentario o básico en cierto sentido porque es un debate sobre si hay o no discrecionalidad judicial y qué es la discrecionalidad en sí (p. 105).

Como ya mencionamos en párrafos anteriores, la discrecionalidad en el derecho administrativo se encuentra limitada, porque dicha discrecionalidad no es una consecuencia de una falta de regulación o en todo caso de una omisión por parte de los legisladores, al contrario, dejan cierto grado de libertad a la administración pública a efectos de que adopte las mejores decisiones dentro de sus procedimientos; al respecto, coincidimos con Vaca (2012) quien indicó lo siguiente:

La discrecionalidad no es producto de deficiencias normativas, sino de la existencia de normas que facultan a la administración para tomar decisiones estructuradas y creativas ponderando los distintos intereses en peligro en el marco del ordenamiento jurídico. No sólo su orientación. Por lo tanto, discrecionalidad significa que la administración está facultada para elegir entre diferentes criterios o razones para finalmente tomar una decisión de alguna manera (p. 185).

### ***2.1.2 Facultades discrecionales de la administración tributaria***

La Administración Tributaria al igual que varias entidades de la administración pública tienen concedidas facultades discrecionales para su accionar, con los límites que establecen las normas y leyes especiales, para el caso de la Administración tributaria, es

el Código Tributario, quien le otorga diversas facultades discrecionales, como se puede ver en la tabla a continuación:

**Tabla 1**

*Facultades discrecionales de la administración tributaria*

<b>Artículos del Código Tributario</b>	<b>Descripción</b>
Artículo 56°	Para dictar medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva.
Artículo 62°	Para ejercer la facultad de fiscalización
Artículo 63°	Para determinar la obligación tributaria sobre presunta.
Artículo 82°	Para imponer sanciones.
Artículo 116°	Para dictar medidas cautelares en el procedimiento de cobranza coactiva por parte del ejecutor coactivo

Nota: Esta tabla muestra los diversos artículos del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo 133-2013-EF, que describen las facultades discrecionales de la administración tributaria.

Si bien es conocida la discrecionalidad de la Administración Tributaria para ejercer la facultad de fiscalización, así como, para imponer sanciones, poco o casi nada se trata de las otras facultades discrecionales con las que cuenta, facultades que también las regula el Código Tributario, tal como se muestra en la tabla 1; por lo que procederemos a analizar estas otras facultades discrecionales.

La Administración Tributaria tiene la facultad discrecional de imponer medidas cautelares antes del procedimiento de cobranza coactiva, según lo establecido en el artículo 56 del Código Tributario, aunque el artículo 56 no menciona explícitamente que la aplicación de medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva se realiza de manera discrecional. Una lectura completa e integral del artículo 56 permite inferir que estas acciones son discrecionales. El primer párrafo del artículo 56, a manera de resumen, señala lo siguiente:

De manera excepcional, si el comportamiento del deudor tributario lo requiere o si existen motivos para suponer que el cobro podría resultar infructuoso, la

Administración puede imponer medidas cautelares antes de iniciar el Procedimiento de Cobranza Coactiva. Esto se hace con el objetivo de garantizar el pago de la deuda tributaria, de acuerdo con las normas del Código Tributario vigente. Estas medidas cautelares pueden ser impuestas por un monto suficiente para cubrir la deuda, incluso cuando esta no sea exigible coactivamente. Se considerará que el deudor tributario tiene un comportamiento que justifica la imposición de una medida cautelar previa, cuando se presente en cualquiera de los siguientes casos: (...)”

Además, es importante señalar que el encargado de ordenar las medidas cautelares antes del procedimiento de cobranza coactiva es el ejecutor coactivo, tal como se establece en el artículo 116 del Código Tributario, en donde se le dan dichas facultades; sin embargo, es preciso indicar que son facultades otorgadas, que el ejecutor coactivo podría o no utilizar en todos los casos. Por estos motivos se menciona que esta facultad de dictar medidas cautelares previas al procedimiento de cobranza coactiva se ejerce por el ejecutor coactivo de forma discrecional.

De la misma forma, en relación con la facultad discrecional para imponer medidas cautelares genéricas en el procedimiento de cobranza coactiva por parte del ejecutor coactivo, el artículo 116 del Código Tributario menciona explícitamente que el ejecutor coactivo tiene la capacidad de ordenar, modificar o reemplazar las medidas cautelares a su criterio, y/o puede anular estas medidas cautelares.

En relación con la facultad discrecional para determinar la obligación tributaria sobre base presunta, que está regulada en el artículo 63° del Código Tributario, aunque el artículo 63 no menciona explícitamente que esta determinación de la obligación tributaria se realiza de manera discrecional, una lectura completa del artículo 64 del Código

Tributario, que se refiere a los supuestos para aplicar la determinación sobre base presunta, permite inferir que estas acciones son discrecionales. El artículo 64 a manera de resumen, establece lo siguiente:

La Administración Tributaria tiene la facultad de aplicar directamente los procedimientos de determinación basados en supuestos, en los siguientes casos:

1. Cuando el deudor tributario no haya cumplido con presentar las declaraciones dentro del plazo que la Administración le haya solicitado. 2. Cuando la declaración presentada o la documentación de respaldo o complementaria genere dudas sobre su autenticidad o precisión, o no cumpla con los requisitos y datos requeridos; o cuando existan dudas sobre la determinación o cumplimiento que el deudor tributario haya realizado (...)"

Como se puede verificar en el artículo 64 del Código Tributario, se menciona a la palabra “podrá”, es decir, la Administración Tributaria actúa discrecionalmente al aplicar la determinación de la obligación tributaria sobre la base presunta, ya que podrá utilizar algunos de los supuestos descritos o no, de acuerdo al caso específico.

Si bien el Código Tributario detalla las circunstancias en las que la Administración Tributaria puede ejercer su discrecionalidad, también es este mismo Código el que establece los límites. Según la Norma IV del Código Tributario, tiene la facultad de ejercer su discrecionalidad, pero al hacerlo, debe optar por la opción que considere más beneficiosa para el bienestar público.

De la lectura de la norma IV se puede determinar entonces que existen límites a esta facultad discrecional para la administración tributaria; sin embargo, Campos & García (2018) consideraron necesario definir la discrecionalidad, porque de lo contrario sería problemático definir cuándo es más favorable para el bienestar público; como

entidad responsable de la gestión de los impuestos internos del Gobierno nacional, así como de los conceptos fiscales y no fiscales que la ley o un acuerdo interinstitucional le asignen para su administración o recaudación, la Administración Tributaria juega un papel crucial. Asimismo, considerando que dichos tributos sirven para financiar todos los gastos públicos que deba realizar el estado y que estos gastos públicos en teoría beneficiarían a todos los pobladores, podríamos inferir que el interés público se limita o refiere a preferir siempre el patrimonio del Estado como bien jurídico protegido, respetando los derechos de los contribuyentes.

### ***2.1.3 Límites explícitos e implícitos en relación con la facultad discrecional de la administración tributaria***

Como ya hemos comentado en el punto anterior, la Administración Tributaria cuando actúe de forma discrecional ya tiene un límite explícito citado en la norma, que es el preferir el interés público; asimismo, el Código Tributario define en que actuaciones podrá actuar discrecionalmente, y no le da libertad para que todo su accionar sea discrecional; al respecto, algunos autores consideran que la regulación de la facultad discrecional en el Código Tributario presentan limitaciones, por ejemplo, Alarcón & Saldaña (2012) mencionaron lo siguiente:

La regulación de la facultad discrecional tiene varias restricciones, que incluyen por ejemplo el no contemplar explícitamente los derechos del contribuyente conforme a la ley tributaria (base fundamental sobre la cual el administrador está obligado a aplicar la ley tributaria, según lo dispuesto en el artículo 86). Los estados brindan reglas claras que se pueden implementar para su cumplimiento, pero no las cumplen por su desconocimiento y por la discrecionalidad indebida que les han dado a nuestras autoridades fiscales (p. 4).

Si bien hemos abordado las limitaciones explícitas de la discrecionalidad de la administración tributaria, que están definidas en el Código Tributario como su norma principal, también existen limitaciones implícitas a esta facultad discrecional. Estas se basan en el reconocimiento de los derechos fundamentales de las personas, tal como lo establece la Constitución Política. En concreto, el artículo 74 de la Constitución Política menciona la obligación del Estado de respetar los derechos fundamentales de las personas al ejercer su autoridad tributaria, entre otros aspectos.

Es importante destacar que el Tribunal Constitucional, en su sentencia 04168-2006-PA/TC, ha tratado el tema de la facultad discrecional de la Administración Tributaria en su labor de fiscalización. En este fallo, se establece que “a medida que se amplía la discrecionalidad de la Administración, debe aumentar la demanda de justificación de dicho acto, ya que la explicación de los motivos permitirá diferenciar entre un acto arbitrario y uno basado en la discrecionalidad”, siendo importante resaltar que no menciona que deba regularse, sino de ser el caso motivarse dicha decisión. Según Mini (2013), los límites implícitos a esta facultad discrecional son los siguientes:

Los principales límites implícitos a las facultades discrecionales de la Administración Tributaria incluyen el respeto a los derechos fundamentales, la necesidad de proporcionar justificaciones como parte del principio del debido proceso administrativo, el principio de equidad o adecuación, el principio de evitar medidas desproporcionadas, entre otros aspectos similares (p. 4).

Por tanto, el actuar de la Administración Tributaria si bien es discrecional deberá de respetar los límites implícitos y explícitos que actualmente existen, tal como lo mencionó Bustamante (2019):

En principio, el uso de la autoridad tributaria es discrecional, y para mantener su operación dentro de ese ámbito, se deben observar las restricciones definidas en las diversas leyes tributarias, además de aquellas indicadas en regulaciones que aunque no son de naturaleza tributaria, complementan la aplicación de esa autoridad. Estas regulaciones supletorias se aplican en situaciones no contempladas en la legislación tributaria y pueden abarcar principios generales del derecho (p. 29).

#### ***2.1.4 Beneficios de la facultad discrecional de la administración tributaria***

Una de las características de la discrecionalidad es el ser flexible al aplicar una determinada norma dentro de un procedimiento esto, sin duda, tiene diferentes ventajas para la administración tributaria, por ejemplo, si nos referimos a la facultad discrecional para cobro de deudas en cobranza coactiva. Normalmente, la entidad a su criterio se enfoca en el cobro de grandes deudas tributarias y de sectores de riesgo, sin un orden específico, ya que esto le permite recaudar más, si se tendría regulado el orden de cobranza, por ejemplo, retrasaría de forma exorbitante la recaudación, por estos motivos consideramos que la discrecionalidad permite una mejor gestión de procesos internos.

Muñoz-Nájar & Soria (2000) mencionaron lo siguiente:

La discrecionalidad administrativa otorga a la Administración Tributaria la capacidad de ajustar su comportamiento en respuesta al entorno circundante, es decir, a las condiciones económicas y sociales del entorno, sin necesidad de modificar las leyes, en este caso específicamente el Código Tributario. Esto permite que las normas tributarias esenciales sean adaptables y a la vez sólidas. Esto logra un equilibrio que no siempre es sencillo de mantener, pero que es

esencial, ya que solo de esta manera se establecerá un sistema legal que satisfaga tanto la necesidad de certidumbre como las demandas de cambio (p. 84).

### ***2.1.5 Ventajas de las facultades discrecionales para el contribuyente***

La flexibilización de normas que se dan a través de la actuación discrecional de la Administración Tributaria no solo ayuda a la gestión que pueda tener, si no, también de estas actuaciones se derivan ventajas para los contribuyentes.

Muñoz-Nájar & Soria (2000) sostuvieron lo siguiente:

Es crucial observar rigurosamente las regulaciones destinadas a la Administración Tributaria. La aplicación directa de estas normas puede parecer simple y menos complicada para la Administración. Sin embargo, el hecho de que la Administración tenga cierto margen de discrecionalidad para evaluar distintas situaciones del contribuyente representa una ventaja para estos últimos, ya que se pueden considerar aspectos específicos acorde a la diversidad que plantea la realidad. En este sentido, los contribuyentes pueden beneficiarse, por ejemplo, de lo que se llama “gradualidad” en la imposición de sanciones (p. 85)

Un caso reciente que demuestra los beneficios que la actuación discrecional de la Administración Tributaria puede ofrecer a los contribuyentes se evidenció en la resolución emitida por la Superintendencia Nacional Adjunta de Tributos Internos, N.º 000001-2021-Sunat/700000. En dicha resolución, se optó por ejercer la facultad discrecional en cuanto a la aplicación de sanciones por las infracciones establecidas en el punto 1 del artículo 174 y en los puntos 1, 5 y 7 del artículo 177 del Código Tributario. Esta acción se tomó en respuesta a la situación de emergencia sanitaria que impactó al país, permitiendo una mayor flexibilidad en la gestión de las sanciones fiscales.

## 2.2 Operaciones no reales

### 2.2.1 Definición

Nuestra legislación actual no define exactamente el concepto de operación no real, sin embargo, el artículo 44 de la Ley del IGV establece dos supuestos en las cuales nos encontraríamos ante una operación no real, estos supuesto a manera de resumen son los siguientes:

a) Aquella en la que si bien se emite un comprobante de pago o nota de débito, la operación gravada que consta en este 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. En caso de que el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago que señale el Reglamento, mantendrá el derecho al crédito fiscal. Para lo cual, deberá cumplir con lo dispuesto en el Reglamento.

Si bien, no existe una definición en nuestra legislación sobre operación no real; sin embargo, coincidimos con Casanova (2015), al mencionar a la operación no real como “se refiere a una negociación o acuerdo relacionado con valores o mercancías que carece de una existencia genuina y efectiva. Esto puede deberse a que los bienes o mercancías sujetos a la transacción no existen en realidad o porque aún si existen, la transacción nunca llegó a concretarse” (p. 17).

### ***2.2.2 Fiscalización de operaciones no reales***

La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria está establecida en el artículo 61° del Código Tributario, el cual, a manera de resumen, menciona lo siguiente:

La obligación tributaria determinada por el deudor tributario puede ser fiscalizada o verificada por la Administración Tributaria. Esta tiene la facultad de modificar dicha obligación si detecta omisiones o inexactitudes en la información proporcionada, y puede emitir la Resolución de Determinación, Orden de Pago o Resolución de Multa en consecuencia.

Cuando la Administración Tributaria desea investigar transacciones que podrían no ser auténticas en las actividades de los contribuyentes, planifica auditorías en relación con el impuesto general a las ventas (IGV) para un período específico. En particular, pone un enfoque especial en la revisión del crédito fiscal, lo que implica que luego de la verificación pueda aceptar o rechazar el crédito fiscal correspondiente a las operaciones efectuadas por los contribuyentes. Para llevar a cabo esta validación o desconocimiento del crédito fiscal, se procede a evaluar minuciosamente cada operación realizada por el contribuyente, con el fin de determinar si la operación en cuestión efectivamente ocurrió o si, por el contrario, se trata de una operación que no tiene fundamento real.

Como se ha observado en los párrafos anteriores, la determinación de la obligación tributaria por parte del contribuyente está sujeta a una revisión o verificación posterior. Esto significa que cuando la Administración Tributaria ejerce su facultad de fiscalización, por ejemplo, en el caso del impuesto general a las ventas (IGV), y específicamente el crédito fiscal, podría rechazar parte o la totalidad del crédito fiscal generado por todas las operaciones del contribuyente. Esto puede suceder si, a pesar de las pruebas presentadas por el contribuyente, se

concluye que las operaciones realizadas no son reales. En estos casos, la fiscalización terminará con la notificación de la Resolución de Determinación y/o Resolución de Multa. Por lo tanto, no nos quedará otra opción que recurrir al proceso contencioso tributario para cuestionar lo actuado en el procedimiento de fiscalización y refutar las alegaciones de la Administración Tributaria sobre operaciones no reales, en caso de que nuestra operación sí se haya llevado a cabo y esta no haya valorado las pruebas presentadas en este procedimiento o las haya valorado de forma sesgada o restringida.

### ***2.2.3 Efectos de las operaciones no reales***

El primer párrafo del artículo 44 de la Ley del IGV establece dos efectos derivados de las operaciones no reales:

Para quien emita el comprobante de pago o la nota de débito, se le exigirá realizar el pago del impuesto incluso si la operación en cuestión no haya sido real. En otras palabras, la Administración Tributaria estaría requiriendo que el contribuyente pague el impuesto por una transacción que en realidad no ocurrió. Este enfoque se apoya en el artículo 4 de la ley del impuesto general a las ventas (IGV), que hace referencia al momento en que nace la obligación tributaria, simplemente por emitir el comprobante de pago. Al respecto, Aguilar (2016) indicó lo siguiente:

Cuando la norma establece que la emisión de comprobantes de pago en situaciones de operaciones “no reales” resulta en la obligación de pagar el impuesto general a las ventas (IGV), podría considerarse que dicha norma está imponiendo cargas tributarias sobre acciones que en realidad no han tenido lugar. En otras palabras, estaría gravando eventos que carecen de contenido económico real, lo que se apartaría de la base sobre la cual se establece la responsabilidad

tributaria y, en consecuencia, podría infringir los principios tributarios relativos a la capacidad contributiva (p. 47).

En lo que respecta al receptor del comprobante de pago o nota de débito, los resultados de esta situación serán la negación del derecho al crédito fiscal u otros beneficios relacionados con el impuesto general a las ventas (IGV).

Otro efecto que tendrá la calificación de una operación no real por parte de la Administración Tributaria, será el referido a la imposición de sanciones, ya que como hemos mencionado en puntos anteriores, la declaraciones efectuadas por los contribuyentes están sujetas a fiscalización posterior; lo cual implicaría, que en caso se haya detectado que las operaciones son no reales, consecuentemente, las declaraciones que habría efectuado el contribuyente inicialmente, serían declaraciones con datos falsos, lo cual sin duda alguna habría influido en la determinación de la obligación tributaria en esos momentos generando una ventaja para el contribuyente.

Esta posible conducta del contribuyente se encuentra tipificado en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario que establece lo siguiente:

Constituyen infracciones relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones tributarias:

1. No incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que

generen la obtención indebida de Notas de Crédito Negociables u otros valores similares.

Es importante destacar que la sanción que impondrá la Administración Tributaria es la misma para todos los contribuyentes. Esto incluye a personas y entidades que generan renta de tercera categoría, incluidas las del régimen mype tributario, personas y entidades en el nuevo régimen único simplificado, personas naturales que perciben renta de cuarta categoría, personas acogidas al régimen especial de renta y otras personas y entidades no incluidas en las tablas I y III. Según las tablas de infracciones y sanciones del Código Tributario, la sanción es del 50 % del tributo omitido o del 100 % del monto obtenido indebidamente, en caso de haber obtenido la devolución de saldos, créditos o conceptos similares.

#### ***2.2.4 Carga de la prueba en las operaciones no reales***

La carga de la prueba hace referencia a aquellos medios o documentos por los cuales un contribuyente puede probar que la operación llevada a cabo fue una operación existente, y de esta manera poder cuestionar dentro de un procedimiento de fiscalización los efectos que produce que una operación sea calificada como no real por parte de la administración tributaria. Sin embargo, ni el Código Tributario ni la Ley del IGV establece los parámetros sobre la carga de la prueba para las operaciones no reales, ya que depende de la entidad en el ejercicio de su facultad discrecional, determinar si la operación fue llevada a cabo.

Si bien el Código Tributario regula, en la norma IV, la actuación de la Administración Tributaria al ejercer su facultad discrecional, solo menciona de manera general lo siguiente: “En los casos en que la Administración Tributaria se encuentra

facultada para actuar discrecionalmente optará por la decisión administrativa que considere más conveniente para el interés público, dentro del marco que establece la ley”.

Realizando un análisis de la norma IV del Código Tributario en referencia a la facultad discrecional de la Administración Tributaria, podríamos mencionar que la actuación solo se limita en dos aspectos, siendo el primero referido al interés público y el segundo al actuar dentro del marco de la ley, el cual como ya se ha mencionado no se encuentra regulado. De igual manera, el interés público es un aspecto también muy subjetivo, ya que tampoco se encuentra definido cuando se prefiere el interés público; al respecto Alarcón & Saldaña (2012) mencionaron lo siguiente:

La gestión de las normas fiscales de una nación debe estar alineada con el bienestar colectivo, es decir, debe satisfacer tanto las demandas del gobierno como las de los ciudadanos a quienes este sirve. Para que la entidad encargada de la gestión de las normas fiscales pueda cumplir adecuadamente con el bienestar colectivo, tanto la entidad como sus trabajadores deben gozar de la confianza y el respeto del público al que atienden. La tarea principal de una Administración Tributaria es recaudar la cantidad correcta de impuestos que se deben al gobierno, minimizando el costo para el público.

Tal como se puede apreciar en las definiciones de Alarcón & Saldaña (2012), el interés público básicamente se encuentra limitado, entre otros, a una mayor recaudación de impuestos conjuntamente con un menor costo; en este sentido, podríamos mencionar que la facultad discrecional de la Administración Tributaria siempre irá ligada a preferir una mayor recaudación.

En este contexto, dado que la actuación de la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad discrecional, específicamente en lo que respecta a la carga de la

prueba en operaciones no reales, no está regulada de manera específica, y considerando que la norma IX del Código Tributario permite la aplicación supletoria del derecho administrativo en lo no regulado por este, nos referimos al numeral 2 del artículo 171 del Texto Único Ordenado de la Ley N.º 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General. Este artículo establece que “es responsabilidad de los administrados proporcionar pruebas a través de la presentación de documentos e informes, proponer peritajes, testimonios, inspecciones y otras diligencias permitidas, o presentar alegaciones”.

Por tanto, es importante destacar que los documentos necesarios para respaldar la autenticidad de una operación pueden variar según el caso y, en particular, según la actividad económica del contribuyente. Sin embargo, el profesor Carrillo (2022) sugiere una lista de al menos quince (15) documentos esenciales para demostrar la validez de las operaciones. Estos documentos incluyen lo siguiente:

- i. Contratos de adquisición de bienes y servicios.
- ii. Adendas a los contratos.
- iii. Comprobantes de pago en formato físico o electrónico.
- iv. Notas de crédito y notas de débito que modifiquen los detalles de los comprobantes de pago.
- v. Guías de remisión que respalden la transferencia de bienes.
- vi. Correos electrónicos entre el comprador y el proveedor.
- vii. Actas de reuniones de la Junta General de Accionistas y del Directorio de la empresa.
- viii. Proformas y cotizaciones de bienes y servicios.
- ix. Confirmaciones de satisfacción del servicio.

- x. Historial de conversaciones en plataformas digitales (como WhatsApp, Facebook, Twitter, etc.).
- xi. Documentos de medios de pago que demuestren el cumplimiento de las normativas de bancarización.
- xii. Registros contables de las adquisiciones de bienes y servicios.
- xiii. Informes y análisis que respalden la prestación efectiva del servicio adquirido.
- xiv. Registros de entrada y salida de mercancías en la empresa.
- xv. Documentación interna conservada por la empresa para respaldar los gastos en la adquisición de bienes y servicios.

Estos documentos son recomendaciones clave para respaldar la autenticidad de las operaciones y proporcionar una base sólida en caso de requerimientos de la administración tributaria.

Es decir, podríamos presentar y acreditar con cualquiera de los documentos antes descritos que la operación que se realizó corresponde a una operación real; sin embargo, finalmente será la entidad tributaria quien decida en base al artículo 62° del Código Tributario que establece que la facultad de fiscalización se ejerce en forma discrecional.

### ***2.2.5 Facultad discrecional para determinar operaciones no reales***

La facultad de la Administración Tributaria para identificar operaciones no reales no se expresa explícitamente en el Código Tributario. Como se ha mencionado anteriormente, la supervisión de operaciones no reales se incluye dentro de la facultad de fiscalización. Esto es particularmente relevante en la supervisión del impuesto general a las ventas (IGV), donde generalmente se realiza una revisión del crédito fiscal. Esto significa que la Administración Tributaria verifica y tiene la potestad de aceptar o

rechazar el crédito fiscal correspondiente a las operaciones realizadas por los contribuyentes.

La facultad discrecional de la Administración Tributaria para ejercer la facultad de fiscalización, se encuentra establecida en el artículo 62° del Código Tributario, el cual indicó lo siguiente: “La facultad de fiscalización de la Administración Tributaria se ejerce en forma discrecional, de acuerdo con lo establecido en el último párrafo de la Norma IV del Título Preliminar”.

A diferencia de las otras facultades discrecionales, la facultad discrecional en la fiscalización o para el caso específico del cual trata la investigación, que se refiere a la facultad discrecional de la Administración Tributaria para determinar operaciones no reales, se encuentra también sustentado en el numeral 6 del artículo 87 del Código Tributario, en donde se menciona como una obligación de los administrados, el proporcionar a la Administración Tributaria la información que esta requiera; es decir, al ejercer esta facultad discrecional podría solicitar al administrado la información que considere necesaria para poder determinar si una operación llevada a cabo fue real o no; y los administrados no podrían cuestionar la documentación que la entidad les ha solicitado, ya que estos se encuentran obligados a proporcionar dicha información de acuerdo con lo mencionado en el artículo 87 del Código Tributario, dando al Código Tributario a esta facultad un mayor respaldo sobre su aplicación.

### **2.3 Recursos Impugnatorios**

Los recursos impugnatorios que existen en el procedimiento contencioso tributario son el recurso de reclamo y de apelación; recursos que utilizan los contribuyentes para cuestionar las decisiones o actos administrativos emitidos por la administración tributaria.

Por ejemplo, en caso la Administración Tributaria no validara los documentos adjuntados dentro de un procedimiento de fiscalización de crédito fiscal al desconocer una operación como lo hemos explicado ya en puntos anteriores, el procedimiento de fiscalización culminaría con la emisión de una resolución de determinación en donde se nos exigiría el pago del importe por desconocimiento del crédito fiscal e incluso se nos emitiría una resolución de multa por haber declarado datos falsos, entre otros.

Al no estar de acuerdo con la posición que tiene la Administración Tributaria y poder ejercer nuestro derecho de defensa, se deberá de optar por los recursos impugnatorios y buscar dentro de este, que se declare la nulidad de la resolución de determinación y/o multa.

### ***2.3.1 Reclamo***

Robles (2018) define al recurso de reclamación como “se trata del proceso a través del cual una persona con la autoridad adecuada solicita a la administración que reconsidere una decisión administrativa en los plazos establecidos y siguiendo los procedimientos formales correspondientes” (p. 137).

Dentro del procedimiento contencioso tributario, el recurso de reclamación se presenta ante el mismo órgano que emitió el acto administrativo en el plazo de 20 días hábiles; transcurrido este plazo, a diferencia de otros procedimientos, se le da la opción de aun presentar el reclamo contra el acto emitido por la administración tributaria, previo pago del total de la deuda tributaria reclamada según lo establece el numeral 3 del artículo 137 del Código Tributario.

Es importante notar que, en el contexto de esta presentación tardía con pago previo, se aplican excepciones a ciertas situaciones. No se aplicará esta presentación

extemporánea con pago previo en casos como las resoluciones que deciden sobre reclamaciones relativas a la pérdida de un fraccionamiento o refinanciamiento, las resoluciones que han establecido el internamiento temporal de vehículos, comiso de bienes y cierre temporal de establecimientos u oficinas de profesionales independientes. En el escenario en que el contribuyente presente su recurso de reclamación dentro del plazo designado, las resoluciones previamente mencionadas permanecerán definitivas en la vía administrativa.

Si deseamos impugnar una resolución de multa o resolución de determinación que esté directamente vinculada a transacciones categorizadas como inexistentes por parte de la administración tributaria, dispondremos de un plazo de 20 días hábiles para interponer un recurso de reclamación. Incluso en situaciones de eventos inesperados o circunstancias de fuerza mayor que nos impidieran presentar el recurso dentro del plazo establecido, podríamos presentarlo de manera extemporánea, bajo la condición de abonar la totalidad de la deuda e inclusive se podría presentar una carta de garantía bancaria o financiera por el valor de la deuda actualizada, que se extienda hasta nueve (9) meses después de la fecha en que se presentó la reclamación. Esta carta de garantía debe tener una validez de nueve (9) meses y debe renovarse por períodos similares dentro del plazo que determine la Administración Tributaria. Esto se establece en el numeral 3 del artículo 137 del Código Tributario.

En caso presentáramos el recurso de reclamo de forma extemporánea y la Administración Tributaria emitiera un fallo a favor del contribuyente, el monto de la deuda pagada sería materia de devolución o compensación.

### **2.3.2 Apelación**

La apelación es el procedimiento mediante el cual el contribuyente impugna la resolución emitida por la Administración Tributaria a través de la presentación anterior de un recurso de reclamación.

Este recurso se presenta ante la entidad encargada de la Administración Tributaria con el propósito de que se remita el expediente al Tribunal. Conforme al artículo 143 del Código Tributario, este tribunal es el organismo responsable de tomar decisiones finales en el ámbito administrativo en relación con las disputas tributarias, tanto a nivel general como local. Esto incluye asuntos relacionados con las contribuciones a ESSALUD y a la ONP, además de las apelaciones referentes a temas de tributación aduanera.

El período para presentar el recurso de apelación abarca 15 días hábiles a partir de la notificación, excepto en las situaciones donde las resoluciones imponen sanciones de comiso de bienes, el internamiento temporal de vehículos y la clausura temporal de establecimientos u oficinas de profesionales independientes. En estos casos, se debe presentar la apelación en un plazo de 5 días hábiles posteriores a la notificación.

Es relevante destacar que se puede presentar una apelación después del plazo indicado anteriormente, siempre y cuando se demuestre el pago total de la deuda tributaria apelada actualizada hasta la fecha de pago o se presente una carta de garantía bancaria o financiera por el monto de la deuda actualizada, que se extienda hasta doce (12) meses después de la fecha en que se presentó la apelación. Esta apelación debe presentarse dentro de un plazo de seis (6) meses a partir del día siguiente al de la notificación. La mencionada carta de garantía debe tener una validez de doce (12) meses y debe renovarse por períodos similares dentro del plazo que determine la Administración Tributaria, tal como se establece en el artículo 146 del Código Tributario.

Si el Tribunal ratifica la resolución de la primera instancia, la única alternativa que le queda al contribuyente es presentar una demanda contenciosa administrativa ante el poder judicial. Esto se debe a que la decisión del Tribunal representa el fin de la vía administrativa, tal como se especifica en el artículo 157 del Código Tributario. El deudor tributario tiene el derecho de presentar esta demanda ante la autoridad judicial correspondiente dentro de un plazo de tres (3) meses a partir del día siguiente a la notificación de la resolución. La demanda debe contener solicitudes específicas.

### **2.3.3 Queja**

Chau & Lozano (2001) indicaron que “la queja es un medio para cuestionar las actuaciones de la administración tributaria.” (p. 105). Aunque la queja no permite cuestionar una resolución de determinación o de multa, de acuerdo con el artículo 155 del Código Tributario, el recurso de queja se utiliza cuando ciertas acciones o procesos afectan directamente o violan lo dispuesto en dicho Código. En este caso, debe ser evaluado y resuelto por lo siguiente:

a) El Tribunal dentro del plazo de veinte (20) días hábiles de presentado el recurso, tratándose de recursos contra la Administración Tributaria.

b) El ministro de Economía y Finanzas dentro del plazo de veinte (20) días, tratándose de recursos contra el Tribunal.

Usualmente, se puede presentar una queja en el marco del proceso de fiscalización con el objetivo de detener el procedimiento administrativo si la Administración Tributaria está actuando de manera arbitraria y contraria a la legalidad. En el caso del estudio referido a la facultad discrecional para determinar operaciones no reales, es posible presentar una queja, por ejemplo, cuando esta no haya considerado todos los medios

probatorios presentados para acreditar la realidad de las operaciones. Esto se establece en la última parte del artículo 61° del Código Tributario, que señaló lo siguiente:

Mientras no se haya notificado la Resolución de Determinación y/o multa, o la resolución que resuelva una solicitud no contenciosa de devolución, es posible presentar una queja conforme al artículo 155 en respuesta a las acciones tomadas en el procedimiento de fiscalización o verificación.

Al respecto, Capillo (2020) indicó lo siguiente:

En una situación hipotética donde la Administración Tributaria solicite información de forma incorrecta en un proceso de fiscalización que ya ha llevado a la anulación de los valores declarados, o comience nuevos procedimientos de fiscalización relacionados con los mismos impuestos y períodos que ya han sido objeto de una fiscalización anterior, el contribuyente tiene la opción de presentar una queja ante el Tribunal (p. 42).

Otra circunstancia en la que se puede utilizar el recurso de queja es durante un procedimiento de cobranza coactiva, cuando se continúa con la cobranza coactiva de una deuda tributaria sin pronunciarse sobre la prescripción de las deudas objeto de cobranza. Esto es aplicable siempre que el contribuyente haya presentado previamente la solicitud de prescripción. Este supuesto fue confirmado por la RTF N.º 01194-1-2006 de observancia obligatoria publicada en el peruano el 22/03/2006 y la Resolución del Tribunal 4348-5-2007.

## **CAPÍTULO 3**

### **DISEÑO METODOLÓGICO**

#### **3.1 Tipo de Investigación**

La presente investigación se desarrollará a través de un enfoque cualitativo, según el propósito intrínseco de la investigación, la metodología es descriptiva; y, según el propósito extrínseco de la investigación, la metodología es la de una investigación teórica, con método documental en casos que fueron resueltos por el Tribunal sobre la facultad discrecional para determinar operaciones no reales por parte de la administración tributaria.

Se eligió este tipo de investigación, debido a los resultados que se querían obtener, a diferencia de otros tipos de investigación, esta investigación pretendió netamente analizar los criterios que emitió el Tribunal sobre la facultad discrecional para determinar operaciones no reales por parte de la administración tributaria, y para poder cumplir con dicho objetivo, se tenía que recurrir a un análisis documental de las resoluciones emitidas por el Tribunal, adecuándose esta investigación por todas las características que tiene a un enfoque cualitativo.

#### **3.2 Casos a utilizar**

La presente investigación recopiló y analizó cien (100) de las resoluciones emitidas por el Tribunal durante el 2021, identificando dentro de estas los criterios sobre la facultad discrecional para determinar operaciones no reales por parte de la administración tributaria. Este método nos permitió conocer la problemática respecto de las impugnaciones que realizaron los contribuyentes que consideraron que la entidad actuó arbitrariamente al aplicar la facultad discrecional.

### **3.3 Técnica de Recojo de Información**

Las resoluciones emitidas por el Tribunal se recopilaron de su portal web oficial (<https://www.mef.gob.pe/tribunal-fiscal>), portal en el cual se sistematiza todas las resoluciones que emite el Tribunal sea de tributos internos, tributos aduaneros, y tributos municipales. El procedimiento a seguir para el recojo de información fue el siguiente:

Primero: se ingresó a la sección búsquedas de precedentes jurisprudenciales del portal web oficial del Tribunal.

Segundo: se eligió el tipo de búsqueda por contenido de las resoluciones, y se filtró en el rubro año el 2021, y en el criterio a buscar se consignó operaciones no reales y facultad discrecional.

Tercero: se descargaron las resoluciones que mostró la búsqueda y se escogieron 100, las cuales resolvían controversias sobre la facultad discrecional para determinar operaciones no reales por parte de la administración tributaria.

Cuarto: se analizaron las resoluciones descargadas y se filtró a solo las que resolvían casos sobre la facultad discrecional para determinar operaciones no reales por parte de la administración tributaria, quedando en total solo 94 resoluciones.

### **3.4 Instrumento de Recolección de Datos**

En este estudio, se empleó una ficha de análisis documental como herramienta para recopilar datos. Esta ficha incluye varios cuadros que contienen los aspectos de interés para alcanzar los objetivos de la investigación. Estos aspectos incluyen los criterios principales del Tribunal, los argumentos principales de la administración tributaria, los argumentos de los contribuyentes, la parte resolutive, el precedente vinculante, entre otros.

### **3.5 Estrategia de Análisis de la Información**

La estrategia esgrimida para validar la información se realizó en cuatro fases, las cuales pasamos a explicar a continuación:

Fase I: se realizó la validación de las resoluciones, es decir, se identificó que, dentro de las resoluciones analizadas, para el Tribunal, la controversia principal era determinar la actuación de la Administración Tributaria al aplicar la facultad discrecional.

Fase II: se identificó dentro de las resoluciones analizadas los rubros que contienen la ficha de análisis documental, tales como procedencia territorial, actos administrativos apelados, argumentos de las partes, precedentes vinculantes, etc.

Fase III: se realizó la transcripción de los rubros identificados a la ficha de análisis documental y se agrupo las resoluciones que contenían información similar en estos rubros.

Fase IV: se realizó el cálculo estadístico de todos los rubros transcritos en la ficha de análisis documental de las resoluciones analizadas, a efectos de elaborar los cuadros y figuras estadísticas que muestran los resultados.

### **3.6 Categorías de Análisis**

La categoría de análisis constituye los criterios del Tribunal emitidos durante el 2021 sobre la facultad discrecional para determinar operaciones no reales por parte de la Administración Tributaria y para determinar de esta manera si actúa arbitrariamente al aplicar dicha facultad.

## **CAPÍTULO 4**

### **RESULTADOS Y DISCUSIÓN**

En este capítulo, presentaremos los resultados y discusiones del análisis de las resoluciones emitidas por el Tribunal durante el 2021, sobre la facultad discrecional de la Administración Tributaria para determinar operaciones no reales. Estos resultados muestran los criterios que tiene el tribunal sobre la aplicación de la facultad discrecional para determinar operaciones no reales por parte de la entidad. Destacaremos los criterios generales, así como los criterios específicos según los medios probatorios aportados por el contribuyente.

Asimismo, mediante este análisis lograremos determinar si la Administración Tributaria actúa arbitrariamente al aplicar la facultad discrecional para determinar operaciones no reales, o si actúa conforme a los límites impuesto en el Código Tributario.

#### **4.1 Resultados Generales**

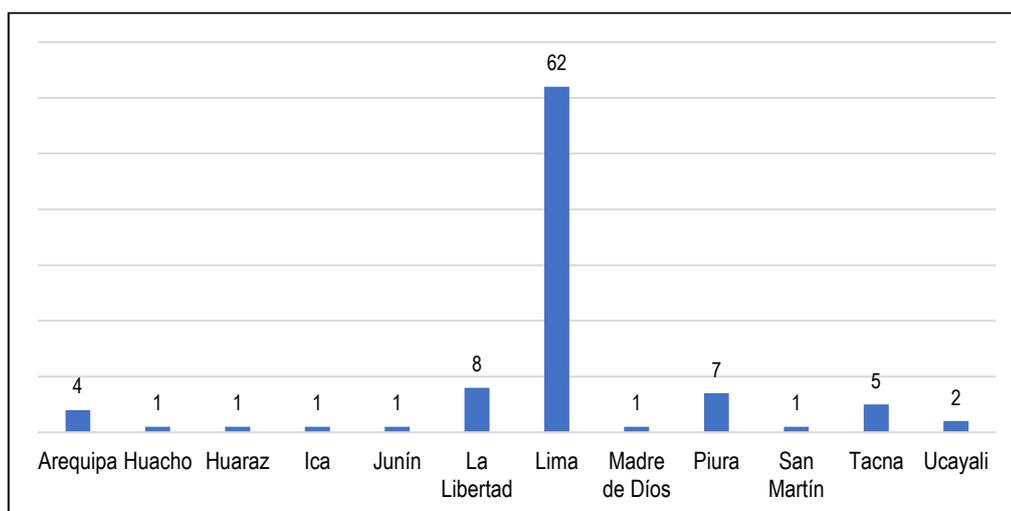
Tal como se ha explicado en secciones previas, la Administración Tributaria requiere estar en medio de un proceso de fiscalización para poder ejercer su facultad discrecional al determinar operaciones que no son reales. Una vez que este proceso de fiscalización se ha completado, en el caso de que el contribuyente tenga objeciones respecto a la actuación de la entidad, tiene la posibilidad de presentar recursos de impugnación correspondientes. Esto involucra la opción de presentar un reclamo ante la misma entidad y, en caso de no estar satisfecho con la resolución emitida por dicha entidad, se puede presentar una apelación ante el Tribunal.

En este estudio, examinamos las resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal en calidad de máxima instancia administrativa. En un primer enfoque expondremos

resultados de carácter general, que abarcan aspectos como la ubicación geográfica de los contribuyentes que más objetaron las acciones de la administración tributaria, el sector económico al cual pertenecen, los períodos sobre los cuales expresaron cuestionamientos, entre otros aspectos relevantes.

### **Figura 1**

Casos impugnados al Tribunal Fiscal durante el 2021 según ubicación geográfica.

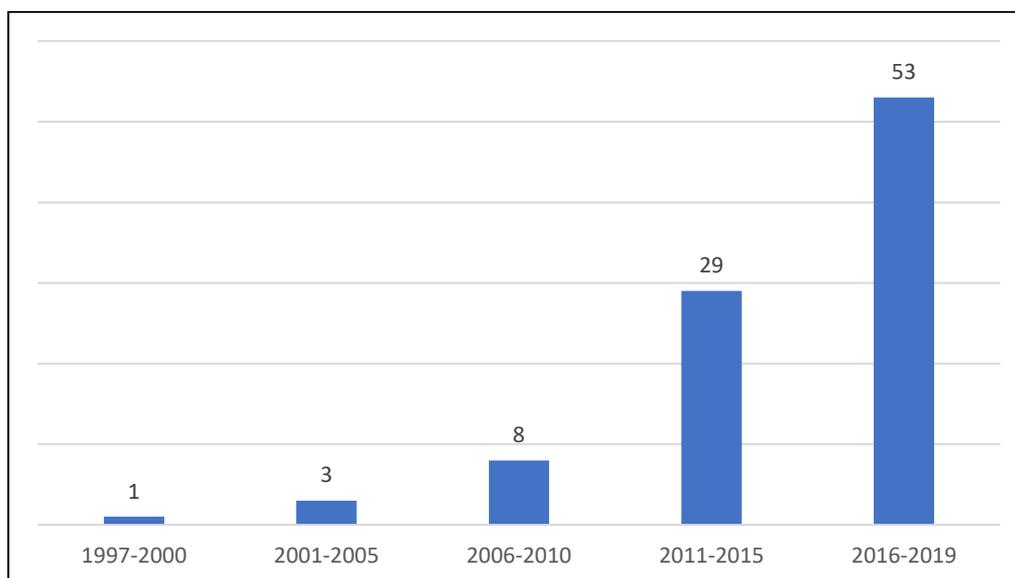


Nota: Esta figura muestra el número de resoluciones impugnadas durante el 2021 sobre la facultad discrecional de la Administración Tributaria para determinar operaciones no reales según ubicación geográfica al cual pertenecen los contribuyentes que impugnan.

Analizando los resultados de la figura 1, se puede verificar que el mayor número de casos apelados al Tribunal corresponden al departamento de Lima, y esto tiene sentido, ya que en la capital es donde se concentran el mayor número de contribuyentes a nivel nacional. Según datos recopilados de la página web de la superintendencia nacional de aduanas y administración tributaria, sección de estadísticas y estudios (<https://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios/registro-baseTributaria.html>), el 49 % de contribuyentes a nivel nacional pertenecen al departamento de Lima con un total de contribuyentes activos al mes de julio de 2023 de 5 739 458; por lo tanto, son más las acciones de fiscalización de operaciones no reales que ejecuta la Administración Tributaria en dicho departamento.

**Figura 2**

Casos impugnados al Tribunal Fiscal durante el 2021 según periodo apelado.



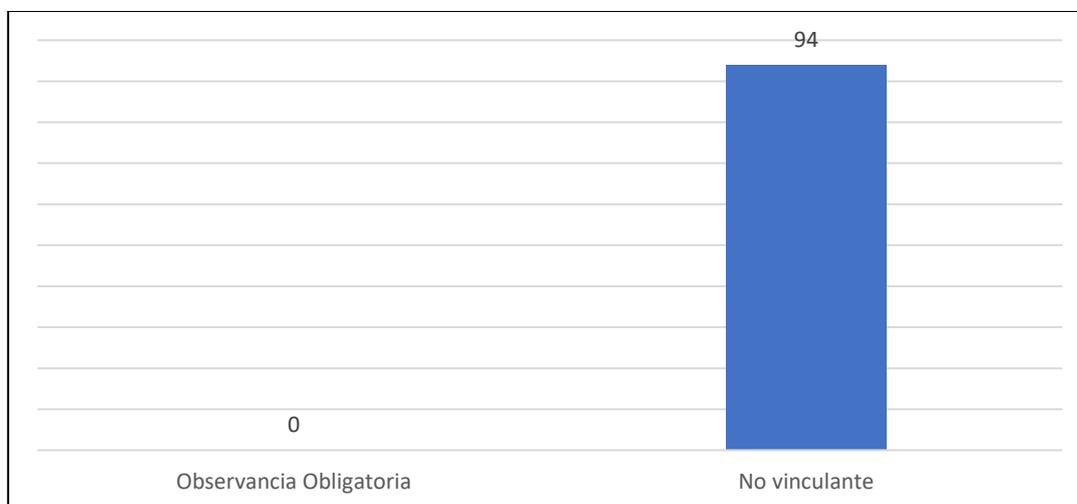
Nota: Esta figura muestra el número de resoluciones impugnadas durante el 2021 sobre la facultad discrecional de la Administración Tributaria para determinar operaciones no reales según el periodo apelado.

Cabe resaltar de la figura 2 que el mayor número de apelación presentadas fueron por los periodos 2016-2019, periodos en los cuales ya existían pronunciamientos del Tribunal sobre la facultad discrecional de la Administración Tributaria para determinar operaciones no reales, lo cual demuestra que a pesar de los años, aún se mantiene la discusión sobre la facultad discrecional para determinar operaciones no reales, y que los contribuyentes no encuentran conformidad sobre las actuaciones de la entidad.

Asimismo, de la verificación en la página web oficial (<https://www.mef.gob.pe/tribunal-fiscal>), se sistematizan todas las resoluciones que emite el Tribunal sea de tributos internos, tributos aduaneros, y tributos municipales. Al realizar la búsqueda de resoluciones que se pronuncian por operaciones no reales en todo el 2022 tenemos un total de 128 resoluciones, si bien es un número inferior a las resoluciones que se emitió el 2021, periodo en el cual se sustenta la presente investigación, consideramos que se trata de un número significativo.

**Figura 3**

Resoluciones emitidas por el Tribunal Fiscal que han sido establecidas como de cumplimiento obligatorio.



Nota: Esta figura muestra el número de resoluciones de observancia obligatoria emitidas por el Tribunal sobre la facultad discrecional de la Administración Tributaria para determinar operaciones no reales.

Se puede verificar en la figura 3 que, durante el 2021, el Tribunal no emitió ninguna resolución de observancia obligatoria, a pesar de repetir los mismos fundamentos en las diferentes resoluciones, tal como lo mostraremos en los puntos posteriores. Sin embargo, dentro de algunas resoluciones analizadas, el Tribunal menciona resoluciones emitidas en años anteriores que, si son de observancia obligatoria, las cuales analiza para resolver la controversia planteada.

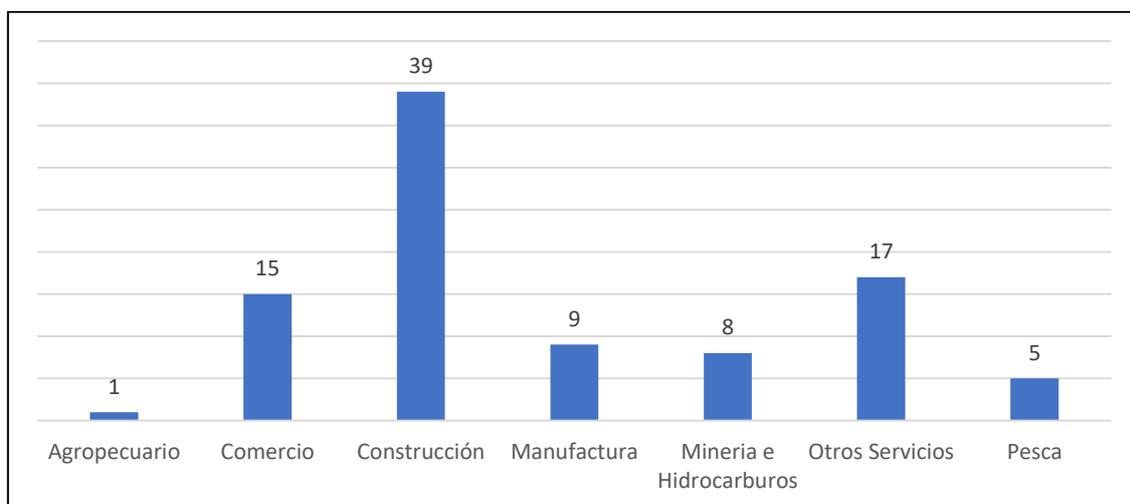
Al respecto consideramos que el Tribunal debería de emitir nuevos pronunciamientos de observancia obligatoria sobre operaciones no reales, actualizando inclusive la anterior jurisprudencia de observancia obligatoria, ya que muchas de las resoluciones de observancia obligatoria con de más de 20 años de antigüedad, para citar como ejemplo tenemos a la resolución N.º 01759-5-2003 de fecha 28 de marzo de 2003; estas modificaciones y/o actualizaciones tienen su fundamento en el artículo 154 del Código Tributario que establece lo siguiente:

Las resoluciones del Tribunal Fiscal que interpretan de manera explícita y general el significado de las normas tributarias, así como las emitidas en virtud del artículo 102°, se considerarán jurisprudencia de obligado cumplimiento para los órganos de la Administración Tributaria. Esta interpretación se mantendrá mientras no sea modificada por el mismo Tribunal, por vía reglamentaria o por Ley. En estos casos, el Tribunal indicará en la resolución correspondiente que constituye jurisprudencia de observancia obligatoria y ordenará la publicación de su texto en el diario oficial.

Por tanto, es relevante señalar que aunque ninguna de las resoluciones analizadas constituye un precedente de observancia obligatoria, estas resoluciones sí constituyen precedentes administrativos. Esto implica que la entidad tributaria está obligada a cumplir con la decisión del Tribunal, al menos entre las partes involucradas, tal como se establece en el artículo 156 del Código Tributario: “Las resoluciones del Tribunal serán cumplidas por los funcionarios de la Administración Tributaria, bajo responsabilidad”. En este sentido, Rubio (2011) afirmó que “la jurisprudencia en un ámbito general es siempre fuente del Derecho para las partes y que lo resuelto es de cumplimiento obligado para ellas” (p. 173).

**Figura 4**

Casos Impugnados al Tribunal Fiscal durante el 2021 según sector económico.



Nota: Esta figura muestra el número de resoluciones impugnadas durante el 2021 sobre la facultad discrecional de la Administración Tributaria para determinar operaciones no reales según sector económico al cual pertenecen los contribuyentes que impugnaron.

Se puede verificar en la figura 4 que el sector que tuvo mayores reparos sobre la facultad discrecional de la Administración Tributaria para determinar operaciones no reales fue el sector de construcción, sector en el cual, por la naturaleza de las labores, resulta siendo también el sector con más evasión tributaria detectada. Según declaraciones del exgerente de Cumplimiento de la Sunat, Erick Cárdenas, el sector construcción registra un total de S/ 175 millones de evasión del impuesto general a las ventas, alcanzando un nivel de evasión del 63 %; seguido de otros sectores, tales como comercio, restaurantes y hoteles, transporte, agropecuario, entre otros.

Cabe mencionar que la etiqueta de “otros servicios” de la figura 4 implica a las actividades económicas no disgregadas, en las cuales se tienen actividades tales como restaurantes, hoteles, transporte de carga, transporte de pasajeros, alquileres de equipos, actividades profesionales, entre otros.

## 4.2 Criterios del Tribunal Fiscal sobre facultad discrecional

Los resultados detallados revelan los criterios predominantes adoptados por la mayoría de las Salas del Tribunal Fiscal. Estos criterios se refieren a la necesidad de que los contribuyentes actúen con diligencia adecuada al llevar a cabo sus transacciones comerciales, con el fin de evitar dificultades cuando la Administración Tributaria hace uso de su facultad discrecional para evaluar operaciones que no son auténticas. Además, se expondrán los criterios del Tribunal respecto a las bases o lineamientos que la entidad debe seguir para ejercer su facultad discrecional sin caer en arbitrariedades.

### **Tabla 2**

Número de resoluciones por Salas del Tribunal que adoptaron el criterio: “Los contribuyentes deben mantener un mínimo de pruebas que verifiquen la autenticidad de los comprobantes para respaldar la veracidad de sus operaciones.”.

Salas	Número de resoluciones
Sala 1	7
Sala 2	9
Sala 3	9
Sala 4	8
Sala 5	13
Sala 8	5
Sala 9	2
Sala 10	14
Sala 11	10
TOTAL	77

Nota: Esta tabla muestra las resoluciones analizadas del Tribunal, disgregados por número de salas, en donde se adopta el criterio de que “Los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales”.

En este criterio, el tribunal ha definido que los contribuyentes deben mantener un mínimo de elementos de prueba que acrediten la realización de las operaciones observadas por la Administración Tributaria al ejercer su facultad discrecional.

Lo que indica el Tribunal es que la entidad tributaria puede requerir a los contribuyentes que demuestren con un mínimo de elementos de prueba que la operación observada se realizó, por lo que es importante indicar que la entidad no estaría actuando arbitrariamente si determina que los contribuyentes no remitieron el mínimo de elementos de prueba para acreditar la operación.

Al respecto, consideramos que este criterio es muy subjetivo, ya que, si bien hace referencia a mantener un mínimo de elementos de prueba, no especifica que elementos de prueba, o cuantos elementos de prueba serían los mínimos, ya que esto es relativo a la perspectiva o punto de vista de un contribuyente en particular, y puede variar de una actividad económica a otra. Por lo que es importante indicar que los contribuyentes deben de guardar y gestionar la mayor cantidad de documentos de prueba que considere conveniente a efectos de demostrar la fehaciencia de las operaciones realizadas con sus clientes y/o proveedores en toda su actividad comercial.

### Tabla 3

*Número de resoluciones por Salas del Tribunal que adoptaron el criterio: “La Administración Tributaria no debe basarse exclusivamente en incumplimiento de los proveedores, sino, debe actuar una serie de elementos probatorios y evaluarlos en conjunto, para determinar si la operación es no real”.*

Salas	Número de resoluciones
Sala 2	1
Sala 5	4
Sala 8	1
Sala 9	2
Sala 10	2
Sala 11	1
<b>TOTAL</b>	<b>11</b>

Nota: Esta tabla muestra las resoluciones analizadas del Tribunal, disgregados por número de salas, en donde se adopta el criterio de que “la Administración Tributaria no debe basarse exclusivamente en incumplimiento de los proveedores, sino, debe actuar una serie de elementos probatorios y evaluarlos en conjunto, para determinar si la operación es no real”.

Lo que hace este criterio del Tribunal es regular la actuación de la Administración Tributaria al ejercer su facultad discrecional para determinar operaciones no reales; el Tribunal le exige a la referida entidad que realice actuaciones complementarias para que pueda determinar que la operación es no real y no basarse solamente en las omisiones que pueden tener los proveedores.

Estas acciones complementarias implica tomar medidas adicionales para asegurarse de que todo lo reparado se sustente de manera armoniosa o para abordar algunos aspectos que podrían haber sido pasados por alto inicialmente, si bien estas acciones complementarias pueden variar según el contexto en el que se apliquen, ya que dependerá del tipo de actividad económica del contribuyente, de las operaciones realizadas, entre otros; sin embargo, es indispensable que la entidad tributaria ejecute este tipo de acciones.

Un claro ejemplo de que la Administración Tributaria no realiza actuaciones complementarias es cuando pretende desconocer la operación realizada con un proveedor que no declaró la factura que habría emitido y no pagó el impuesto. En este supuesto debería de realizar actuaciones complementarias, tales como verificar si la operación se llevó a cabo realizando una visita in situ, solicitando documentos adicionales al contribuyente, entre otros.

**Tabla 4**

*Número de resoluciones por Salas del Tribunal que adoptaron el criterio: “Si en el proceso de verificación y cruce de información, los proveedores no cumplen con presentar cierta información o no validan la autenticidad de las transacciones, el usuario o adquirente no puede ser responsabilizado por tales acciones”.*

<b>Salas</b>	<b>Número de resoluciones</b>
Sala 1	4
Sala 2	2
Sala 3	1
Sala 4	4
Sala 5	9
Sala 8	3
Sala 10	12
Sala 11	8
<b>TOTAL</b>	<b>43</b>

Nota: Esta tabla muestra las resoluciones analizadas del Tribunal, disgregados por número de salas, en donde se adopta el criterio de que “si durante la verificación y cruce de información los proveedores incumplieran con presentar alguna información o no demostraran la fehaciencia de las operaciones, tales hechos no pueden ser imputables al usuario o adquirente”.

Este criterio del Tribunal es similar al criterio de la tabla 3, ya que el Tribunal regula la actuación de la Administración Tributaria al ejercer su facultad discrecional para determinar operaciones no reales; el Tribunal le exige a la referida entidad que ante omisiones de los proveedores, como podría ser, que se haga un cruce de información para determinar que se efectuaron efectivamente operaciones comerciales, y el proveedor no remite ninguna respuesta, tal omisión no puede ser imputado al contribuyente y la Administración Tributaria no podría desconocer la operación solo argumentando este incumplimiento.

Bajo este criterio al igual que en la tabla 3, si bien el tribunal no lo especifica, la entidad tributaria deberá de realizar actuaciones complementarias para determinar si efectivamente la operación no se llevó a cabo; un ejemplo práctico sería cuando la

Administración Tributaria solicita a tu proveedor las cotizaciones que efectuaste y las coordinaciones previas a la compra; sin embargo, el proveedor no responde nada, en este caso la Administración Tributaria no podrá desconocer la operaciones, sino, como ya lo hemos mencionado deberá de realizar actuaciones complementarias.

### **Tabla 5**

*Número de resoluciones por Salas del Tribunal que adoptaron el criterio: “Para demostrar que una operación es no real, es necesario que se examinen todas las circunstancias del caso, se empleen las pruebas adecuadas y posibles según lo permita la ley tributaria, evaluándolas en conjunto y con justificación razonada”.*

<b>Salas</b>	<b>Número de resoluciones</b>
Sala 1	4
Sala 2	9
Sala 3	7
Sala 4	9
Sala 5	13
Sala 8	4
Sala 9	2
Sala 10	11
Sala 11	7
<b>TOTAL</b>	<b>66</b>

Nota: Esta tabla muestra las resoluciones analizadas del Tribunal, disgregados por número de salas, en donde se adopta el criterio de que “Para demostrar que una operación es no real, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, se debe actuar los medios probatorios pertinentes y sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándolos de forma conjunta y con apreciación razonada”.

Este criterio del Tribunal es similar al criterio de la tabla 3, ya que el Tribunal regula la actuación de la Administración Tributaria al ejercer su facultad discrecional para determinar operaciones no reales; el Tribunal le exige a la referida entidad, entre otros, que valore y se pronuncie por todos los medios de prueba que presente el contribuyente; de igual manera le exige que realice investigaciones adicionales. Es decir, lo regulado por el Tribunal referido a actuaciones complementarias, se vuelve una tendencia en la

mayoría de los criterios que adopta, ya que a nuestra consideración resulta de vital importancia.

De igual manera coincidimos en lo mencionado por el Tribunal al considerar que la Administración Tributaria deberá de valorar todos los medios de prueba que presente el contribuyente, incluso sin efectuar condición alguna; y en caso dicho medio de prueba no resulte idóneo a criterio del auditor tributaria, este deberá de sustentarlo en la Resolución de Determinación que emita al finalizar el proceso de fiscalización, ya que muchas veces si bien los medios probatorios que presenta el contribuyente no resultan fehacientes para los auditores, estos no motivan de manera suficiente por qué considerar insuficientes a estos medios probatorios.

Por ejemplo, en algunas auditorias sobre operaciones no reales, los auditores realizan visitas a los centros de trabajo de los proveedores observados, para constatar la efectiva realización de actividades, esta actuación a criterio del Tribunal es idónea y se debería realizar actividades como estas, adicionales a solo las verificaciones documentarias las cuales muchas veces no reflejan lo que realmente sucede en la realidad de las transacciones comerciales.

**Tabla 6**

*Número de resoluciones por Salas del Tribunal que adoptaron el criterio: “Para validar las operaciones mencionadas en los comprobantes y confirmar la autenticidad de la relación comercial entre la parte recurrente y su proveedor, no es suficiente simplemente contar con estos documentos. Es requerido presentar documentación adicional que respalde la autenticidad de las operaciones en cuestión”.*

<b>Salas</b>	<b>Número de resoluciones</b>
Sala 1	9
Sala 2	10
Sala 3	8
Sala 4	9
Sala 5	15
Sala 8	5
Sala 9	6
Sala 10	15
Sala 11	9
<b>TOTAL</b>	<b>86</b>

Nota: Esta tabla muestra las resoluciones analizadas del Tribunal, desgregados por número de salas, en donde se adopta el criterio de que “para acreditar la realización de las operaciones a que se refieren los comprobantes de pago y con ello demostrar la existencia de una relación comercial real entre la recurrente y su proveedor, no basta con sustentar que se cuenta con tales documentos, sino que es necesario que se acredite con documentación adicional la realidad de dichas operaciones observadas”.

Lo que indica el Tribunal con este criterio es que la entidad tributaria puede requerir a los contribuyentes documentación adicional a los comprobantes de pago presentados, por lo que es importante indicar que no se estaría actuando arbitrariamente al ejercer su facultad discrecional para determinar operaciones no reales, cuando desconozca una operación en la cual el contribuyente solo presente por ejemplo la factura de compra de los bienes sin ninguna documentación adicional.

En este criterio a diferencia de los analizados en las tablas anteriores, el Tribunal se centra en exigir a los contribuyentes documentos adicionales a los comprobantes de pago para demostrar la fehaciencia de las operaciones; dicho criterio lo consideramos razonable, ya que actualmente los comprobantes de pago se pueden emitir de forma

ilimitada y por montos también ilimitados, por lo que es necesario documentación adicional, si bien, el termino documentación adicional resulta insuficiente y muy subjetivo, ya que no establece a que documentación hace referencia, recomendamos que se trate de juntar la mayor cantidad de documentos de las operaciones comerciales y así evitar que la entidad tributaria pueda desconocer la operación realizada.

### **Tabla 7**

*Número de resoluciones por Salas del Tribunal que adoptaron el criterio: “Registrar los comprobantes en los registros contables no es prueba completa de las operaciones. Se necesita evidencia adicional que respalde la realización efectiva de estas transacciones”.*

<b>Salas</b>	<b>Número de resoluciones</b>
Sala 1	9
Sala 2	10
Sala 3	8
Sala 4	9
Sala 5	15
Sala 8	5
Sala 9	6
Sala 10	15
Sala 11	9
<b>TOTAL</b>	<b>86</b>

Nota: Esta tabla muestra las resoluciones analizadas del Tribunal, disgregados por número de salas, en donde se adopta el criterio de que “La anotación de los comprobantes de pago en los libros y registros contables, no resultan suficientes para acreditar la realidad de las operaciones, sino que debe contarse con elementos adicionales y suficientes que demuestren su efectiva realización.”.

Lo que indica el Tribunal con este criterio es que la entidad tributaria puede requerir a los contribuyentes documentación adicional a los libros y registros contables, por lo que es importante indicar que la entidad no estaría actuando arbitrariamente al ejercer su facultad discrecional para determinar operaciones no reales, cuando desconozca una operación en la cual el contribuyente solo presente por ejemplo el registro compras en donde se verifiquen la compra de bienes y/o servicios sin ninguna

documentación adicional, por este motivo, es necesario que los contribuyentes mantengan documentación adicional, tal como se ha establecido en criterios anteriores.

Este criterio es muy similar al de la tabla 7, ya que el Tribunal se centra en exigir a los contribuyentes documentos adicionales a los libros y registros contables que incluso incluyen a los comprobantes de pago; dicho criterio lo consideramos razonable ya que no se podría sustentar una operación solo con el comprobante de pago y con el registro de dicho comprobante en los registros y libros contables, por lo que es recomendable, como ya se ha mencionado en las tablas anteriores que los contribuyentes guarden y generen documentación adicional a los comprobantes de pagos o libros y registros contables para sustentar la realidad de las operaciones, si bien como se ha mencionado, el Tribunal no indica a que se denomina documentación adicional, se recomienda la mayor cantidad de documentos que a criterio del contribuyente sirvan para sustentar las operaciones como contratos, proformas, correos electrónicos, entre otros.

### **Tabla 8**

*Número de resoluciones por Salas del Tribunal que adoptaron el criterio: “La presencia del bien o servicio en la operación respaldada por el comprobante reparado no es prueba completa de su autenticidad. También es necesario confirmar que la persona que vendió o proporcionó el servicio al recurrente coincide con quien emitió el comprobante de pago”.*

<b>Salas</b>	<b>Número de resoluciones</b>
Sala 2	4
Sala 5	1
Sala 11	2
<b>TOTAL</b>	<b>7</b>

Nota: Esta tabla muestra las resoluciones analizadas del Tribunal, disgregados por número de salas, donde se adopta el criterio de que “La existencia del bien o de la prestación del servicio materia de la operación sustentada con el comprobante de pago reparado, no es suficiente para probar la realidad de dichas operaciones, pues además se requiere acreditar que existe coincidencia entre la persona que efectuó la venta o prestó el servicio al recurrente y el que emite dicho comprobante de pago”.

El Tribunal, mediante esta directriz, establece que el contribuyente debe no solo demostrar la existencia de bienes o la prestación de servicios en una transacción, sino también confirmar que la persona que realizó la venta o brindó el servicio coincide con quien emitió el comprobante de pago. Por lo tanto, es crucial señalar que la autoridad tributaria actúa de manera justificada al ejercer su facultad discrecional para identificar operaciones no genuinas cuando se desconoce una transacción en la que el contribuyente solo evidencia la existencia del bien o el servicio prestado.

De todos los casos analizados se ha podido verificar que la mayoría de los contribuyentes argumentan que las operaciones son reales, debido a que sin los bienes o sin la prestación de servicio por parte de sus proveedores no podrían operar en su centro de negocios, sin embargo, si bien resulta lógico que sin mercadería o sin prestación de servicios no se podría mantener un negocio, lo que establece y cuestiona el Tribunal no es la existencia del bien o del servicio, si no, quien fue la persona y/o empresa que efectivamente realizar las operaciones comerciales como proveedores del contribuyente.

Este criterio del Tribunal nos parece razonable, ya que si bien el contribuyente puede contar con la mercadería o los servicios realizados, es necesario identificar al proveedor correcto, ya que incluso se podrían comprar esta mercadería de forma ilegal a otros proveedores y simular la operación con proveedores que no tengan en ciertos casos capacidad operativa para realizar este tipo de ventas o prestar los servicios que se puedan observar o cuestionar en los procesos de fiscalización.

**Tabla 9**

*Número de resoluciones por Salas del Tribunal que adoptaron el criterio: “La Administración debe emprender acciones para verificar la ejecución real de las operaciones. Esto implica usar la documentación brindada por el contribuyente, contrastar datos con los proveedores que emitieron los comprobantes en duda y considerar otras medidas para alcanzar este propósito”.*

<b>Salas</b>	<b>Número de resoluciones</b>
Sala 1	1
Sala 9	1
Sala 10	2
Total	4

Nota: Esta tabla muestra las resoluciones analizadas del Tribunal, disgregados por número de salas, en donde se adopta el criterio de que “la Administración debe emprender acciones para verificar la ejecución real de las operaciones. Esto implica usar la documentación brindada por el contribuyente, contrastar datos con los proveedores que emitieron los comprobantes en duda y considerar otras medidas para alcanzar este propósito”.

Este criterio ha sido respaldado en solo cuatro decisiones emitidas por el Tribunal, ya que, en otras resoluciones, como veremos más adelante, diferentes salas han afirmado que la Administración Tributaria no está obligada a llevar a cabo cruces de datos para identificar operaciones no auténticas, debido a su margen de discreción. Aunque no es un criterio de aplicación obligatoria, se considera valioso mencionar que algunas Salas del Tribunal regulan la actuación de la autoridad tributaria al ejercer su facultad discrecional para detectar operaciones no reales. En este contexto, el Tribunal argumenta que antes de rechazar una operación como auténtica, se debe realizar comparaciones de información con los proveedores y otros recursos.

Este criterio nos parece razonable y necesario, ya que como se ha mencionado en tablas anteriores que indicaban que la Administración Tributaria debería de realizar actuaciones complementarias no indicaba que actuaciones complementarias debería de realizar, a través de estos criterios ya el Tribunal indica algunas actuaciones complementarias a realizar tales como cruces de información con los proveedores de los

contribuyentes y dependiendo de la documentación que presente el contribuyente, basándose en esta también la Administración Tributaria deberá de realizar otros tipos de actuaciones, si bien no se detalla que actuaciones complementarias se realizarían dependerá mucho del caso específico evaluando la actividad económica y la operación observada.

**Tabla 10**

*Número de resoluciones por Salas del Tribunal que adoptaron el criterio: “La administración puede tomar medidas para verificar la ejecución efectiva de las operaciones, utilizando la documentación proporcionada por el contribuyente, comparando información con los posibles proveedores y empleando otras acciones con el fin de alcanzar ese objetivo”.*

<b>Salas</b>	<b>Número de resoluciones</b>
Sala 1	1
Sala 2	9
Sala 5	8
Sala 8	1
Sala 10	2
Sala 11	5
<b>Total</b>	<b>26</b>

Nota: Esta tabla muestra las resoluciones analizadas del Tribunal, disgregados por número de salas, en donde se adopta el criterio de que “La administración puede llevar a cabo acciones destinadas a evaluar la efectiva realización de las operaciones, sobre la base de la documentación proporcionada por el propio contribuyente, cruces de información con los supuestos proveedores, así como cualquier otra medida destinada a lograr dicho objetivo.”.

Contrariamente a lo mencionado en la tabla 9, este criterio del Tribunal menciona que no es obligación de la Administración Tributaria llevar a cabo acciones adicionales a efectos de determinar si una operación es no real, es decir, con este criterio la entidad podrá reservarse el derecho de llevar acciones complementarias a efectos de determinar si la operación es no real, y de no realizar ninguna actuación complementaria, no caería en arbitrariedad al determinar si la operación es no real, con el solo hecho de evaluar los documentos con los que cuenta.

Este criterio del Tribunal nos parece desproporcional, ya que otorga a la referida entidad mucho margen de discrecionalidad, indicando que dependiendo de lo que crea conveniente podrá o no realizar actuaciones complementarias para determinar si una operación es fehaciente, lo que se contradice con otros criterios analizados en tablas anteriores, tales como que deberá de realizar actuaciones complementarias, analizar todos los medios de prueba ofrecidos por los contribuyentes, entre otros. Con este criterio en nuestra consideración el Tribunal pone en desprotección a los contribuyentes, sometiéndolos a la libre voluntad de la administración tributaria.

### **Tabla 11**

*Número de resoluciones por Salas del Tribunal que adoptaron el criterio: “La Administración Tributaria no está obligada a realizar cruces de información con terceros como requisito esencial para cuestionar la autenticidad de una operación.”.*

<b>Salas</b>	<b>Número de resoluciones</b>
Sala 2	7
Sala 3	1
Sala 4	2
Sala 9	2
Sala 11	1
Total	13

Nota: Esta tabla muestra las resoluciones analizadas del Tribunal, disgregados por número de salas, en donde se adopta el criterio de que “La Administración Tributaria no está obligada a realizar cruces de información con terceros como requisito esencial para cuestionar la autenticidad de una operación”.

Este criterio se complementa con la tabla 10, queda establecido por la mayoría de salas que no es obligación de la administración realizar acciones complementarias para determinar si una operación es no real, y estas acciones complementarias en la mayoría de casos se refiere a realizar cruces de información con terceros, ya que es un argumento recurrente por parte de los contribuyentes. Con este criterio, la Administración Tributaria decide si realiza o no cruces con terceros a efectos de determinar si la operación es no real, y de no hacerlo, no caería en arbitrariedad al aplicar su facultad discrecional.

Tal como hemos mencionado en el análisis de la tabla 10, este criterio del Tribunal nos parece desproporcional, ya que otorga a la referida entidad mucho margen de discrecionalidad, indicando inclusive de forma literal que no es obligación de la Administración Tributaria realizar cruces de información con terceros contradiciéndose con otros criterios analizados en tablas anteriores, tales como que se deba realizar actuaciones complementarias, analizar todos los medios de prueba ofrecidos por los contribuyentes, entre otros. Con este criterio en nuestra consideración el Tribunal pone en desprotección a los contribuyentes, sometiéndolos a la libre voluntad de la administración tributaria, ya que en muchas resoluciones emitidas por la entidad tributaria en respuesta al recurso de apelación consideran estas resoluciones del Tribunal para sustentar sus fundamentos.

### **Tabla 12**

*Número de resoluciones por Salas del Tribunal que adoptaron el criterio: “Una operación carece de validez si se cumplen las siguientes condiciones: a) Una de las partes no está presente o no participa en la operación, b) Ninguna de las partes participa en la operación, c) El objeto de la venta no existe o es diferente, d) La conjunción de a) y c) o b) y c). En tales situaciones, no se puede afirmar que se efectuó la entrega física del bien mencionado en el comprobante de pago ni que se realizó el correspondiente pago por dicho bien”.*

<b>Salas</b>	<b>Número de resoluciones</b>
Sala 1	1
Sala 2	9
Sala 4	6
Sala 5	8
Sala 8	4
Sala 10	14
Sala 11	4
<b>TOTAL</b>	<b>46</b>

Nota: Esta tabla muestra las resoluciones analizadas del Tribunal, disgregados por número de salas, en donde se adopta el criterio de que “una operación carece de validez si se cumplen las siguientes condiciones: a) una de las partes no está presente o no participa en la operación, b) ninguna de las partes participa en la operación, c) el objeto de la venta no existe o es diferente, d) la conjunción de a) y c) o b) y c). En tales situaciones, no se puede afirmar que se efectuó la entrega física del bien mencionado en el comprobante de pago ni que se realizó el correspondiente pago por dicho bien”.

Con este criterio, el Tribunal define complementariamente lo establecido en el artículo 44 de la ley del IGV, las situaciones en las cuales nos encontraríamos ante una operación no real, es decir, define el parámetro de actuación de la Administración Tributaria a efectos de determinar si la operación es no real, si la entidad tributaria no sustenta en alguno de estos supuestos la determinación de operaciones no reales, estaríamos frente a un actuar arbitrario al aplicar su facultad discrecional para determinar operaciones no reales.

Este criterio del Tribunal nos parece razonable, ya que se establece los supuestos a analizar por parte de la entidad tributaria; sin embargo, también nos parece un criterio muy genérico ya que estos supuestos se deberán de complementar con los otros criterios emitidos en otras resoluciones; por ejemplo, uno de los supuestos planteados en este criterio del Tribunal es que se considera operación no real si “una de las partes no existe o no participó en la operación”, y para poder determinar si algunas de las partes no existió o no participo en la operación la entidad debería de realizar actuaciones adicionales para determinar fehacientemente si alguna de las partes no existió o no participó, de igual manera los contribuyentes deberán de sustentar con documentación adicional a de los comprobantes de pago o registros contables que la operación se llevó a cabo.

**Tabla 13**

*Número de resoluciones por Salas del Tribunal que adoptaron el criterio: “Para confirmar la autenticidad de las transacciones de los contribuyentes, primero deben demostrar la autenticidad de las transacciones realizadas con sus proveedores. Esto puede respaldarse, entre otras formas, con documentación que demuestre la recepción de los bienes en el caso de compras, o con indicios sólidos de la realización efectiva de los servicios que afirmaron haber recibido”.*

<b>Salas</b>	<b>Número de resoluciones</b>
Sala 1	4
Sala 3	4
Sala 4	2
Sala 5	2
Sala 8	2
Sala 9	2
Sala 10	3
Sala 11	3
<b>TOTAL</b>	<b>22</b>

Nota: Esta tabla muestra las resoluciones analizadas del Tribunal, disgregados por número de salas, en donde se adopta el criterio de que “para confirmar la autenticidad de las transacciones de los contribuyentes, primero deben demostrar la autenticidad de las transacciones realizadas con sus proveedores. Esto puede respaldarse, entre otras formas, con documentación que demuestre la recepción de los bienes en el caso de compras, o con indicios sólidos de la realización efectiva de los servicios que afirmaron haber recibido.”.

Con este criterio, el Tribunal ha ratificado lo mencionado por la Administración Tributaria en diferentes resoluciones, al mencionar que lo que se cuestiona no es si existen o no los bienes o si se prestó el servicio, si no, que estos se hayan dado con los proveedores que se observó, por lo que corresponde demostrar a los contribuyentes la realidad de estas operaciones con los contribuyentes que figuran en los comprobantes de pago u otros documentos, de no ser así, y la entidad tributaria determinaría que se trata de una operación no real, no caería en arbitrariedad.

Este criterio de la entidad tributaria nos parece razonable, ya que se aterriza un poco más y se detalla los documentos que pueden sustentar las operaciones con sus proveedores, en esta resolución el Tribunal menciona que se puede sustentar la realidad de operaciones con sus proveedores con documentación que acredite haber recibido los

bienes; la descripción de este documento dependerá de la actividad económica del contribuyente así como de la operación observada por parte de la administración, por ejemplo en una empresa del rubro de comercio la documentación que acredite haber recibido los bienes será el Kardex de ingreso a almacén o similares, en empresas más pequeñas que no cuenten con sistema de logística tal vez algún cuaderno de recepción de mercadería o entre otros.

Por lo que es importante que los contribuyentes generen documentos al momento de la recepción de los bienes y no como en muchos casos sustentado por los contribuyentes mencionando que en sus actividades comerciales no generan esos documentos al no ser cantidades grandes, igual resulta necesario la generación de estos tipos de documentos.

#### **Tabla 14**

*Número de resoluciones por Salas del Tribunal que adoptaron el criterio: “Cuando se cuestionan operaciones no auténticas, es vital evidenciar la totalidad del proceso de adquisición de los bienes y/o servicios en cuestión. Entre los elementos esenciales a confirmar se encuentra la verificación de la entrega real de los bienes y/o la efectiva prestación de los servicios por parte de los proveedores que emitieron los comprobantes de pago al comprador o usuario del servicio”.*

<b>Salas</b>	<b>Número de resoluciones</b>
Sala 1	1
Sala 2	1
Sala 4	2
Sala 8	1
Sala 10	3
<b>TOTAL</b>	<b>8</b>

Nota: Esta tabla muestra las resoluciones analizadas del Tribunal, disgregados por número de salas, en donde se adopta el criterio de que “Cuando se cuestionan operaciones no auténticas, es vital evidenciar la totalidad del proceso de adquisición de los bienes y/o servicios en cuestión. Entre los elementos esenciales a confirmar se encuentra la verificación de la entrega real de los bienes y/o la efectiva prestación de los servicios por parte de los proveedores que emitieron los comprobantes de pago al comprador o usuario del servicio”.

Este criterio resulta el más importante que debe de tener en cuenta todos los contribuyentes, si bien, no muchas Salas del Tribunal se han manifestado al respecto, resulta necesario que cada contribuyente debe de demostrar todo el circuito de operaciones de la adquisición de bienes o uso de los servicios, desde el primer contacto con el proveedor hasta el almacenaje de estos bienes o informes de los servicios prestados; con este criterio, si el contribuyente no demostrara todo el circuito de operaciones, la Administración Tributaria podrá determinar que se trata de una operación no real, sin caer en arbitrariedad al aplicar su facultad discrecional.

Este criterio del Tribunal nos parece desproporcional y que en muchos casos no podría ser aplicado, si bien, en empresas más grandes con personal suficiente y con áreas de ventas y logísticas, se podría obtener documentación de forma más fácil y así demostrar todo el circuito de operaciones; sin embargos, en empresa más pequeñas que muchas veces inclusive trabaja solo el dueño con algún asistente, no sería posible para estos pequeños negocios el generar la documentación que pueda acreditar todo el circuito de operaciones.

Por lo que se recomienda a los contribuyentes independientemente del tamaño del negocio a generar documentos que puedan sustentar todo el circuito de operaciones con sus proveedores desde el contacto inicial hasta la recepción y venta de la mercadería.

**Tabla 15**

*Número de resoluciones por Salas del Tribunal que adoptaron el criterio: “En la demostración de una transacción, la responsabilidad principal de probar su existencia recae en gran medida en el contribuyente que afirma que ocurrió”.*

<b>Salas</b>	<b>Número de resoluciones</b>
Sala 1	2
Sala 2	7
Sala 3	4
Sala 4	7
Sala 5	9
Sala 8	1
Sala 9	2
Sala 10	9
Sala 11	6
Total	47

Nota: Esta tabla muestra las resoluciones analizadas del Tribunal, disgregados por número de salas, en donde se adopta el criterio de que “En la demostración de una transacción, la responsabilidad principal de probar su existencia recae en gran medida en el contribuyente que afirma que ocurrió”.

La mayoría de las salas adoptaron este enfoque coincidiendo en que la responsabilidad primordial de demostrar si una operación es genuina recae en el contribuyente. Como se ha señalado en tablas previas, no es una obligación para la autoridad tributaria llevar a cabo acciones adicionales ni realizar comparaciones de información con terceros. Por lo tanto, si el contribuyente no proporciona pruebas adecuadas para validar la operación, la entidad tributaria tiene la facultad de considerarla no auténtica, y esta acción no es considerada como arbitraria por parte del Tribunal.

Este criterio que adopta el Tribunal nos parece desproporcional e irrazonable, ya que no se puede cargar toda la responsabilidad al contribuyente de generar toda la documentación que acredite las pruebas de que las operaciones llevadas a cabo son fehacientes, ya que existe entre la entidad tributaria y el contribuyente una desproporcional relación para acceder a toda la información; por ejemplo, en caso la entidad desconozca una operación al contribuyente, bajo este criterio, el contribuyente

será el encargado de solicitar a sus proveedores, cliente u otros, su documentación contable, tributaria que incluso por temas de reserva comercial no podría acceder. A diferencia de la entidad tributaria que ya cuenta con la información en los sistemas y en caso de que no, tiene las facultades para exigir a los proveedores y/o clientes del contribuyente que exhiba y presente la documentación.

**Tabla 16**

*Número de resoluciones por Salas del Tribunal que adoptaron el criterio: “La Administración puede utilizar cruces de información y otros métodos para presentar pruebas que respalden la falta de existencia de las operaciones. Si un contribuyente no presenta pruebas contundentes, la autenticidad de sus operaciones podría no ser acreditada, incluso si no se realizan cruces de información con terceros. Esta acción está dentro de la facultad discrecional de la Administración”.*

<b>Salas</b>	<b>Número de resoluciones</b>
Sala 1	2
Sala 2	7
Sala 3	4
Sala 4	7
Sala 5	9
Sala 8	1
Sala 9	2
Sala 10	9
Sala 11	6
<b>TOTAL</b>	<b>47</b>

Nota: Esta tabla muestra las resoluciones analizadas del Tribunal, desgregados por número de salas, en donde se adopta el criterio de que “La Administración puede utilizar cruces de información y otros métodos para presentar pruebas que respalden la falta de existencia de las operaciones. Si un contribuyente no presenta pruebas contundentes, la autenticidad de sus operaciones podría no ser acreditada, incluso si no se realizan cruces de información con terceros. Esta acción está dentro de la facultad discrecional de la Administración”.

Este criterio es parecido al de la tabla 11, que menciona que no es obligación de la entidad tributaria realizar cruces de información con terceros; en este criterio, la mayoría de salas desarrolla más la carga probatoria, al determinar que la Administración Tributaria siempre que considere necesario podría realizar los cruces de información con la finalidad de acreditar que la operación es no real; sin embargo, ratifica lo mencionado en las tablas

anteriores, que corresponde principalmente al contribuyente aportar los elementos probatorios necesarios para determinar la realidad de las operaciones; por lo que el actuar de la entidad siguiendo estos parámetros no resultaría arbitraria cuando se aplique la facultad discrecional.

Este criterio del Tribunal nos parece desproporcional, ya que nuevamente el Tribunal dota de una amplia discrecionalidad a la entidad tributaria para que esta a su criterio pueda decidir si realiza o no actuaciones complementarias para determinar si una operación resulta ser fehaciente. Consideramos que debería ser una obligación realizar este tipo de actuaciones complementarias y no ser solamente discrecional como lo viene estableciendo el Tribunal, ya que como hemos mencionado en tablas anteriores existe una desigualdad para obtener la información entre la Administración Tributaria y el contribuyente, más aún cuando la referida entidad tiene toda la información que declaran todos los contribuyentes.

#### **4.3 Actuación de la Administración Tributaria al aplicar su facultad discrecional para determinar operaciones no reales**

En este punto describiremos los documentos y algunas precisiones sobre estos, que puede exigir la Administración Tributaria al aplicar su facultad discrecional para determinar operaciones no reales, sin caer en arbitrariedad, ya que estos argumentos han sido validados por el Tribunal del análisis de las 100 resoluciones del Tribunal emitidos durante el 2021 sobre para facultad discrecional para determinar operaciones no reales por parte de la administración tributaria.

**Tabla 17***Documentos que permiten acreditar la realidad de operaciones*

N.º	Descripción del documento
1	Documento sobre la compra de los bienes o servicios
2	Documentos sobre el traslado de los bienes
3	Documentos sobre recepción de los bienes
4	Proformas
5	Presupuestos
6	Informes sobre el servicio brindado
7	Partes de ingreso y salida de los bienes del establecimiento
8	Ordenes de servicios
9	Avances de obra
10	Documentos sobre comunicaciones con el proveedor
11	Identificación de las personas que en representación del proveedor llevaron a cabo los servicios
12	Guías de remisión remitente y transportista
13	Cotizaciones
14	Órdenes de compra recibidos por el proveedor
15	Contratos
16	Informes sobre los bienes requeridos
17	Otros documentos internos

Nota: Esta tabla muestra, sin ser una lista cerrada los documentos que permiten acreditar la realidad de operaciones y que la Administración Tributaria puede exigir.

De la revisión de todas las resoluciones analizadas se ha elaborado esta lista de documentos que la Administración Tributaria puede exigir al aplicar su facultad discrecional para determinar operaciones no reales sin caer en arbitrariedad.

Estos documentos descritos permitirán al contribuyente identificar de manera más específicas que documentos generar al largo de tus transacciones comerciales con sus proveedores y/o clientes; asimismo, dependerá específicamente de la actividad económica que realice el contribuyente y de la operación observada por la Administración Tributaria en un proceso de fiscalización.

De igual manera, es preciso indicar que estos criterios y precisiones que adopta la entidad tributaria y que fueron confirmados por el Tribunal no son una lista cerrada, si no, que pueden presentarse casos específicos dependiendo de la actividad económica del contribuyente o de la operación observada y a raíz de esto generarse otra lista de documentos; sin embargo, los documentos descritos servirán de guía a los contribuyentes a futuro.

**Tabla 18**

*Precisiones sobre las guías de remisión para que acrediten la realidad de las operaciones*

N.º	Descripción del documento
1	Deben de consignar el motivo de traslado y debe existir documentación sobre la recepción de los bienes
2	La numeración debe ser correlativa sobre la base de las fechas de emisión
3	Deben contar con firma, sello y/o identificación de la persona que habría recibido los bienes, así como, la fecha de recepción
4	Debe de contener datos del transportista, de la unidad de transporte y del conductor
5	Se debe consignar el punto de origen y punto de llegada, salvo excepciones.
6	Se deben de identificar a los comprobantes de pago vinculados.
7	Deben de consignar direcciones iguales como punto de llegada en caso de tratarse de una sola factura.
8	La dirección del punto de partida debe de coincidir con el domicilio fiscal del emisor y/o establecimientos anexos.
9	Deben de contener todos los datos completos
10	Si es transporte público debe de estar acompañado de la guía de remisión transportista
11	Si es transporte privado el conductor del vehículo que figura en la guía de remisión debe estar registrado como trabajador en la planilla electrónica.
12	La fecha de emisión debe de guardar relación con la distancia del punto de partida y de llegada
13	Se debe de presentar siempre las guías de remisión
14	Si lo bienes los trasladan los proveedores, el contribuyente tiene la obligación de conservar dichas guías de remisión
15	Las guías de remisión se deben de emitir con fecha posteriores a la de la autorización e impresión y no con fecha anterior.
16	Por sí solas resultan insuficientes para acreditar la realidad de las operaciones
17	Las unidades de transporte deben ser del contribuyente y/o de su proveedor y tener la documentación que acredite la misma.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que deben de tomar en cuenta los contribuyentes sobre las guías de remisión, para que acrediten la realidad de las operaciones

De la revisión de todas las resoluciones analizadas, se ha elaborado estas precisiones y criterios que tiene la Entidad Tributaria sobre las guías de remisión, precisiones que la entidad podrá solicitar a los contribuyentes cuando estos se encuentren en un proceso de fiscalización tributaria haciendo uso de su facultad discrecional para determinar operaciones no reales, sin caer en arbitrariedades. Por lo que corresponde al contribuyente tomar en cuenta dichas precisiones y criterios de la entidad tributaria, ya que son criterios específicamente detallados en las normas de comprobantes de pago, tales como consignar el motivo de traslado, en caso de transporte público emitir una guía de remisión remitente y el transportista emitirá la guía de remisión transportista, aspecto formales tales como correlación en las fechas, el correcto llenado de las guías, entre otros.

Con estos criterios, los contribuyentes tendrán una guía de los errores más comunes generados al operar con guías de remisión y así evitar que por errores formales la Administración Tributaria desconozca las operaciones llevadas a cabo en sus transacciones comerciales realizadas con sus proveedores y clientes.

De igual manera, es preciso indicar que estos criterios y precisiones que adopta la entidad tributaria y que fueron confirmados por el Tribunal no son una lista cerrada, si no, que pueden presentarse casos específicos dependiendo de la actividad económica del contribuyente o de la operación observada y a raíz de esto generarse otros criterios; sin embargo, estas precisiones servirán de guía a los contribuyentes a futuro.

**Tabla 19***Precisiones sobre las órdenes de compra/órdenes de servicios*

N.º	Descripción del documento
1	Son documentos internos que darían cuenta de la voluntad de adquirir determinados bienes y/o servicios.
2	Por si solas no son suficientes para acreditar que se haya dado una relación comercial real.
3	Estas deben ser enviadas a los proveedores y se debe contar con la documentación que acredite el envío físico y/o electrónico
4	Se debe tener constancia de recepción por parte del proveedor, consignándose la firma, datos de identificación de las personas que la recibieron, entre otros.
5	Deben ser emitidos por el personal competente que se encuentre registrado como trabajador.
6	En caso de existir contratos, las características y/o especificaciones de los bienes y/o servicios, deben de coincidir con las órdenes de compra.
7	Se debe contar de preferencia con un documento de respuesta por parte del proveedor sobre lo solicitado en la orden de compra y confirmar que el pedido será enviado.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que deben de tomar en cuenta los contribuyentes sobre órdenes de compra/órdenes de servicios, para que acrediten la realidad de las operaciones

De la revisión de todas las resoluciones analizadas, se ha elaborado estas precisiones y criterios que tiene la entidad tributaria sobre las órdenes de compra/órdenes de servicios, precisiones que se puede requerir a los contribuyentes en un proceso de fiscalización tributaria haciendo uso de su facultad discrecional para determinar operaciones no reales, sin caer en arbitrariedad, por lo que corresponde al contribuyente tomar en cuenta dichas precisiones y criterios de la entidad.

Si bien, no existe ninguna norma que te exija tener órdenes de compra u órdenes de servicios, estos sirven como medios probatorios adicionales a solo los comprobantes de pago, como ya se ha pronunciado el Tribunal. Por lo que resulta necesario contar con estos documentos y más aún tomar en consideración los criterios establecidos en la tabla tales como documentos de confirmación de recepción de las órdenes de compra; deben ser emitidos por el personal competente, ya que no resultaría coherente que, por ejemplo, el personal que figura en la orden de compra es un personal con una labor totalmente distinta o incluso si dicho personal no es trabajador de la empresa.

A efectos de que se pueda valorar mejor estas órdenes de compra u órdenes de servicios, resultaría necesario cumplir con las obligaciones laborales tales como poner en planilla a los trabajadores que firman o soliciten estos documentos.

De igual manera, es preciso indicar que estos criterios y precisiones que adopta la entidad tributaria y que fueron confirmados por el Tribunal no son una lista cerrada, si no, que pueden presentarse casos específicos dependiendo de la actividad económica del contribuyente o de la operación observada y a raíz de esto generarse otros criterios; sin embargo, estas precisiones servirán de guía a los contribuyentes a futuro.

## Tabla 20

*Precisiones sobre estado de cuentas bancarias, transferencias bancarias, cheques y otros medios de pago*

N.º	Descripción del documento
1	Por si solas no son suficientes para acreditar que se haya dado una relación comercial real.
2	Solamente podrían sustentar el pago de los comprobantes de pago, mas no acreditan la realidad de la operación.
3	Se debe presentar de forma adicional documentos que acrediten la efectiva adquisición de los bienes y/o servicios.
4	Respecto a los depósitos en efectivo, se debe poder identificar quien fue la persona que lo efectuó.
5	Debe de existir coincidencia de los montos transferidos y/o depositados con los comprobantes de pago observador.
6	En caso no se utilice medios de pago, se debe de consignar en documento el nombre del proveedor o persona que en su representación recibe el pago, la firma, sello o dato en señal de recepción.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que deben de tomar en cuenta los contribuyentes sobre estado de cuentas bancarias, transferencias bancarias, cheques y otros medios de pago, para que acrediten la realidad de las operaciones

De la revisión de todas las resoluciones analizadas, se ha elaborado estas precisiones y criterios que tiene la entidad tributaria sobre estado de cuentas bancarios, transferencias bancarias, cheques y otros medios de pago, precisiones que se puede requerir a los contribuyentes en un proceso de fiscalización tributaria haciendo uso de su facultad discrecional para determinar operaciones no reales, sin caer en arbitrariedad, por lo que corresponde al contribuyente tomar en cuenta dichas precisiones y criterios; si bien, los medios de pago recién se utilizan a partir de S/ 2000 o \$ 500 según lo estableció el

Decreto Legislativo N.º 1529, es recomendable que la mayoría o todas las operaciones se bancaricen, ya que esto será un documento de sustento adicional a los ya mencionados a efectos de demostrar la realidad de las operaciones, si bien por si solas no pueden demostrar la realidad de las operaciones, en conjunto con otros elementos de prueba serán fundamentales.

Por ejemplo, un criterio que consideramos relevante es que la entidad tributaria verificará quien fue la persona que efectuó el depósito bancario, esto a nuestra consideración se realizaría a efectos de determinar si efectivamente fue personal del contribuyente, por lo que resaltamos la importancia de cumplir también con las obligaciones laborales y registrar a todos los trabajadores en planilla y así sustentar de forma más fehaciente la realidad de las operaciones.

De igual manera, es preciso indicar que estos criterios y precisiones que adopta la entidad tributaria y que fueron confirmados por el Tribunal no son una lista cerrada, si no, que pueden presentarse casos específicos dependiendo de la actividad económica del contribuyente o de la operación observada y a raíz de esto generarse otros criterios; sin embargo, estas precisiones servirán de guía a los contribuyentes a futuro.

## **Tabla 21**

### *Precisiones sobre correos electrónicos como medios de prueba*

N.º	Precisiones
1	Deben formar parte de un conjunto de elementos probatorios
2	De manera individual no constituyen prueba suficiente de que los servicios y/o productos se adquirieron
3	Deben de obrar pruebas adicionales sobre los bienes y/o servicios adquiridos
4	Deben dar certeza de su contenido con documentación adicional
5	Se debe de contar con comunicaciones de inicio a fin de toda la transacción

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que deben de tomar en cuenta los contribuyentes sobre los correos electrónicos, para que acrediten la realidad de las operaciones

De la revisión de todas las resoluciones analizadas, se ha elaborado estas precisiones y criterios que tiene la entidad tributaria sobre los correos electrónicos, precisiones que se puede requerir a los contribuyentes en un proceso de fiscalización tributaria haciendo uso de su facultad discrecional para determinar operaciones no reales, sin caer en arbitrariedad, por lo que corresponde al contribuyente tomar en cuenta dichas precisiones y criterios.

Si bien, no es obligatorio tener correos electrónicos y ninguna norma lo obliga, sin embargo, resulta necesario para complementar los medios probatorios que el contribuyente tiene para demostrar la realidad de las operaciones, ya que como se ha mencionado en tablas anteriores, uno de los criterios que tiene el Tribunal es que el contribuyente es el quien tiene la carga de la prueba para demostrar la realidad de las operaciones, por estos motivos en caso se presenten correos electrónicos en lo principal se debe de tener en cuenta que estos deben de dar certeza del contenido de los mismos con documentación adicional, por lo que no bastará solo enviar el correo, por ejemplo, confirmando un pedido.

Asimismo, es necesario que se consideren todos los correos electrónicos enviados desde el inicio del contacto de la relación comercial, hasta finalizar el mismo con la recepción y conformidad de los pagos y la entrega efectuada.

De igual manera, es preciso indicar que estos criterios y precisiones que adopta la entidad tributaria y que fueron confirmados por el Tribunal no son una lista cerrada, si no, que pueden presentarse casos específicos dependiendo de la actividad económica del contribuyente o de la operación observada y a raíz de esto generarse otros criterios; sin embargo, estas precisiones servirán de guía a los contribuyentes a futuro.

**Tabla 22***Precisiones sobre documentos laborales*

N.º	Descripción
1	Las constancias de alta del trabajador y los PDT Planilla electrónica, solo acreditan la existencia de relación laboral entre recurrente y sus trabajadores, mas no acreditan la efectiva realización de alguna operación en específico.
2	Los proveedores deben de tener declarados trabajadores en planilla, de no ser así, les resta fehaciencia a las operaciones comerciales.
3	El reporte de planillas del proveedor, por sí sola, no sustenta la efectiva prestación del servicio y/o venta de bienes.
4	El reporte de planillas del proveedor debe ser acompañado de documentación que acredite las horas trabajadas, detalle de trabajadores relacionados con las actividades referentes al contrato, entre otros documentos que garanticen la participación de los trabajadores a favor de contribuyente.
5	El número de trabajadores declarados por el proveedor debe ser suficiente y coherente para realizar sus actividades económicas.
6	Las boletas de pago únicamente evidenciarían los pagos que la recurrente efectuó a sus trabajadores, y en modo alguno la realidad de las operaciones observadas por la Administración.
7	Las constancias de alta, modificación y baja de trabajadores, consulta de registros y ficha personal de trabajadores, únicamente acreditan que la recurrente cuenta con trabajadores, mas no acreditan la realización de la operación reparada.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que deben de tomar en cuenta los contribuyentes sobre los documentos laborales, para que acrediten la realidad de las operaciones

De la revisión de todas las resoluciones analizadas, se ha elaborado estas precisiones y criterios que tiene la Entidad Tributaria sobre los documentos laborales, precisiones que se pueden requerir a los contribuyentes en un proceso de fiscalización tributaria haciendo uso de su facultad discrecional para determinar operaciones no reales, sin caer en arbitrariedad, por lo que corresponde al contribuyente tomar en cuenta dichas precisiones y criterios

Si bien, los documentos laborales solo se deberán de exhibir en determinados casos tales como subcontratación de personal u otros, es importante cumplir con las formalidad al respecto; es decir, se debe de registrar a los trabajadores en planilla, otorgarles boletas de pago, entre otros; por ejemplo, en caso se emitió una factura por servicios de construcción por parte de tú proveedor, sin embargo, tu proveedor no tiene registrado ningún trabajador en planilla este le restara fehaciencia a la operación realizada; sin embargo, es preciso indicar que los documentos laborales se analizaran en

conjunto con otros documentos de prueba, ya que por sí solos no podrán demostrar la realidad de las operaciones, ahora respecto a los documentos de la planilla tales como constancia del T-Registro, declaraciones del PDT PLAME, entre otros, estos por si solos no acreditarían la realidad de las operaciones, por lo que se recomienda que se tengan documentos adicionales para demostrar que los trabajadores efectivamente realizaron los trabajos, tales como tareas, registro de control de asistencia, entre otros.

De igual manera, es preciso indicar que estos criterios y precisiones que adopta la entidad tributaria y que fueron confirmados por el Tribunal no son una lista cerrada, si no, que pueden presentarse casos específicos dependiendo de la actividad económica del contribuyente o de la operación observada y a raíz de esto generarse otros criterios; sin embargo, estas precisiones servirán de guía a los contribuyentes a futuro.

### **Tabla 23**

#### *Precisiones sobre documentos de ingreso de mercaderías*

<b>N.º</b>	<b>Descripción</b>
1	Si el contribuyente no proporciona ningún documento de control interno en el que se aprecie el ingreso de la mercadería adquirida a sus instalaciones; el contribuyente no acredita el traslado ni la recepción de los bienes detallados en los comprobantes de pago.
2	Es necesario presentar documentos internos de recepción e ingreso de mercaderías al almacén de la empresa.
3	Son documentos que sustentan la recepción e ingreso de mercadería los partes de ingreso, boletas de recepción a almacén, boletas de control de ingreso, control interno de inventario, vales de recepción, vales de entrada u otro similar
4	Los documentos internos de recepción e ingreso de mercaderías deben de relacionarse de forma directa con los contenidos de los comprobantes de pago.
5	Los documentos internos de recepción e ingreso de mercaderías deben de registrar la fecha, apellidos y nombres y la firma de la persona que realizó el registro.
6	La persona que firma y/o pone su rúbrica en los documentos internos de recepción e ingreso de mercaderías debe estar registrado como trabajador en la planilla electrónica.
7	Los documentos internos de recepción e ingreso deben de relacionarse con documentos sobre la procedencia de la mercadería.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que deben de tomar en cuenta los contribuyentes sobre los documentos de ingreso de mercaderías, para que acrediten la realidad de las operaciones

De la revisión de todas las resoluciones analizadas, se ha elaborado estas precisiones y criterios que tiene la Entidad Tributaria sobre los documentos de ingreso de

mercaderías, precisiones que la entidad puede requerir a los contribuyentes en un proceso de fiscalización tributaria haciendo uso de su facultad discrecional para determinar operaciones no reales, sin caer en arbitrariedad, por lo que corresponde al contribuyente tomar en cuenta dichas precisiones y criterios.

Cabe mencionar, que si bien ninguna norma exige que se deben de contar con documentos de recepción de mercaderías, el Tribunal ha determinado que son documentos mínimos que deben de existir en una relación comercial, es más, de todos los documentos probatorios por los cuales se ha pronunciado el Tribunal, el más importante fue de los documentos de ingreso de mercaderías, ya que estos documentos dan una mayor certeza sobre las operaciones realizadas y podría acreditar fehacientemente la realidad de las operaciones. Sin embargo, es necesario tener en consideración que estos documentos deben principalmente relacionarse con otros documentos de la procedencia de la mercaderías y en estos documentos se debe de identificar a la persona que recibe los bienes, y es necesario que dicha persona sea trabajador de la empresa, registrado en la planilla electrónica, salvo excepciones, por eso, se recomienda al contribuyente cumplir con todas las obligaciones laborales y tener siempre documentación complementaria tales como el registro de asistencia, reporte de actividades del personal, entre otros.

De igual manera, es preciso indicar que estos criterios y precisiones que adopta la entidad tributaria y que fueron confirmados por el Tribunal no son una lista cerrada, si no, que pueden presentarse casos específicos dependiendo de la actividad económica del contribuyente o de la operación observada y a raíz de esto generarse otros criterios; sin embargo, estas precisiones servirán de guía a los contribuyentes a futuro.

**Tabla 24***Precisiones sobre documentos de permisos y licencias de funcionamiento*

N.º	Descripción
1	La licencia municipal no acredita de modo alguno las negociaciones que se hubieran efectuado entre la recurrente y tales proveedores respecto de las adquisiciones de los bienes y/o servicios
2	Si los proveedores no cuentan con licencia municipal resta fehaciencia de las actividades que se realizan.
3	Las direcciones de los puntos de partida y llegada de las guías de remisión deben de contar con licencia de funcionamiento.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que deben de tomar en cuenta los contribuyentes sobre los permisos y licencias de funcionamiento, para que acrediten la realidad de las operaciones

De la revisión de todas las resoluciones analizadas, se ha elaborado estas precisiones y criterios que tiene la Entidad Tributaria sobre los permisos y licencias de funcionamiento, precisiones que la entidad puede requerir a los contribuyentes en un proceso de fiscalización tributaria haciendo uso de su facultad discrecional para determinar operaciones no reales, sin caer en arbitrariedad, por lo que corresponde al contribuyente tomar en cuenta dichas precisiones y criterios.

Como contribuyentes, si bien resulta un trabajo adicional el de verificar que el proveedor cuente con una licencia de funcionamiento, y que muchas veces no es posible la verificación en línea de estos documentos, resulta necesario solicitar dicho documento al proveedor, ya que a criterio de la entidad tributaria respaldado por el Tribunal, el hecho de que tu proveedor no cuente con licencia de funcionamiento le resta fehaciencia de las actividades que realizaría y más aún, del servicio o la venta de bienes que habría efectuado con el contribuyente. Por lo que es necesario solicitar dichos documentos, asimismo, es necesario indicar que las licencias de funcionamiento por si solas no podrían acreditar la realidad de las operaciones, por lo que siempre se deben de complementar con otros documentos.

De igual manera, es preciso indicar que estos criterios y precisiones que adopta la entidad tributaria y que fueron confirmados por el Tribunal no son una lista cerrada, si no que pueden presentarse casos específicos dependiendo de la actividad económica del contribuyente o de la operación observada y a raíz de esto generarse otros criterios; sin embargo, estas precisiones servirán de guía a los contribuyentes a futuro.

**Tabla 25**

*Precisiones sobre documentos de cotizaciones*

N.º	Descripción
1	Deben de contener datos de la persona que emite y/o autoriza dicho documento y esta debe de estar registrado en la planilla electrónica de la empresa.
2	Deben de contener firma y datos de identificación de la persona que recepcionó dicho documento y esta debe de estar registrado en la planilla electrónica de la empresa.
3	Se debe apreciar el detalle del precio, descripción de los bienes y servicios que se incluirán.
4	Estos documentos acreditan únicamente negociaciones con la recurrente, por lo que por sí solos no acreditan la realidad de las operaciones.
5	Deben de complementarse con documentos en donde se pueda verificar si recibió dichos bienes.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que deben de tomar en cuenta los contribuyentes sobre Precisiones sobre documentos de Cotizaciones, para que acrediten la realidad de las operaciones

De la revisión de todas las resoluciones analizadas, se ha elaborado estas precisiones y criterios que tiene la Entidad Tributaria sobre las cotizaciones, precisiones que la entidad puede requerir a los contribuyentes en un proceso de fiscalización tributaria haciendo uso de su facultad discrecional para determinar operaciones no reales, sin caer en arbitrariedad, por lo que corresponde al contribuyente tomar en cuenta dichas precisiones y criterios.

Si bien, no existe ninguna norma que te exija tener cotizaciones previas a la transacción comercial realizada con los proveedores, estos sirven como medios probatorios adicionales a solo los comprobantes de pago, como ya se ha pronunciado el Tribunal, por lo que resulta necesario contar con estos documentos y más aún tomar en consideración los criterios establecidos en la tabla; que debe de identificarse a la persona que elabora dicho documento, y que este debe ser trabajador registrado en planilla del

proveedor; del mismo modo se debe de identificar a la persona que recibe las cotizaciones y esta debe ser trabajador del contribuyente declarado en la planilla electrónica. Por lo que se recomienda a los contribuyentes cumplir con todas sus obligaciones laborales y tener los documentos de sustento que acrediten la relación laboral tal como el contrato de trabajo.

Cabe mencionar que por sí solas las cotizaciones no podrán acreditar la realidad de las operaciones, por lo que corresponde al contribuyente aportar más medios probatorios.

De igual manera, es preciso indicar que estos criterios y precisiones que adopta la entidad tributaria y que fueron confirmados por el Tribunal no son una lista cerrada, si no, que pueden presentarse casos específicos dependiendo de la actividad económica del contribuyente o de la operación observada y a raíz de esto generarse otros criterios; sin embargo, estas precisiones servirán de guía a los contribuyentes a futuro.

## **Tabla 26**

### *Precisiones sobre documentos tributarios*

<b>N.º</b>	<b>Descripción</b>
1	Las constancias de los depósitos de detracciones únicamente dan cuenta del pago de obligaciones tributarias, mas no acreditan la realidad de las operaciones.
2	La información contable elaborada por los contribuyentes únicamente daría cuenta del registro de los comprobantes de pago y del ingreso y salida de dinero y el activo fijo durante un determinado periodo, por lo que no acreditan la efectiva realización de las operaciones de compra que contienen
3	Los registros contables lo único que podrían demostrar es la anotación de los comprobantes de pago en la contabilidad de la empresa, mas no acreditan la realidad de las operaciones.
4	Los comprobantes de pago por sí mismas no acreditan la realidad de las operaciones.
5	Los comprobantes de pago deben de tener sus respectivas guías de remisión.
6	En todos los casos deben de complementarse con documentación adicional que acredite la realidad de las operaciones.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que deben de tomar en cuenta los contribuyentes sobre documentos tributarios, para que acrediten la realidad de las operaciones

De la revisión de todas las resoluciones analizadas, se ha elaborado estas precisiones y criterios que tiene la Entidad Tributaria sobre los documentos tributarios, precisiones que la entidad puede requerir a los contribuyentes en un proceso de fiscalización tributaria haciendo uso de su facultad discrecional para determinar operaciones no reales, sin caer en arbitrariedad, por lo que corresponde al contribuyente tomar en cuenta dichas precisiones y criterios.

Si bien, los documentos tributarios se relacionan de forma directa con las transacciones comerciales realizadas, ya que en estas se registran las ventas, compras, registro de personal, constancia de detracciones, entre otros; se debe de mencionar que estos documentos por si solos no permiten acreditar la realidad de las operaciones, por lo que corresponde al contribuyente aportar mayores medios probatorios, por ejemplo, si bien en el registro de compras, se registran las facturas que me emitieron mis proveedores, solo con esto no podría sustentar que efectivamente se realizaron esas operaciones, si no, debo de presentar adicional las guías de remisión, cotizaciones, proformas, correos electrónicos, entre otros; lo cual resulta obligatorio como ya se ha mencionado en puntos anteriores que se presenten documentos adicionales.

De igual manera, es preciso indicar que estos criterios y precisiones que adopta la entidad tributaria y que fueron confirmados por el Tribunal no son una lista cerrada, si no, que pueden presentarse casos específicos dependiendo de la actividad económica del contribuyente o de la operación observada y a raíz de esto generarse otros criterios; sin embargo, estas precisiones servirán de guía a los contribuyentes a futuro.

### **Tabla 27**

*Precisiones sobre informes elaborados por el contribuyente y/o proveedores*

N.º	Descripción
1	Los informes elaborados solo acreditan que el contribuyente prestó servicios a su cliente, sin embargo, no sustenta la realidad de las operaciones con los proveedores observados.
2	Los informes elaborados por los proveedores deben de guardar relación con la descripción de los comprobantes de pago emitidos.
3	Los informes deben de contener datos de identificación de la persona quien los elaboró.
4	Las personas que elaboran los informes deben de estar declarados en la planilla electrónica del contribuyente.
5	Los informes deben de contar con alguna constancia de recepción por parte de los proveedores y/o clientes.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que deben de tomar en cuenta los contribuyentes sobre informes elaborados por el contribuyente y/o proveedores, para que acrediten la realidad de las operaciones

De la revisión de todas las resoluciones analizadas, se ha elaborado estas precisiones y criterios que tiene la Entidad Tributaria sobre informes elaborados por el contribuyente y/o proveedores cuando culminen con la transacción judicial; criterios que la entidad haciendo uso de su facultad discrecional para determinar operaciones no reales podrá exigir a los contribuyentes en un proceso de fiscalización tributaria, en caso presentes estos documentos como medios probatorios

Si bien, los informes que emiten los proveedores o el contribuyente sobre la conformidad del servicio prestado, venta de bienes o utilización del servicio o de los bienes por si solos no pueden acreditar la realidad de las operaciones; sin embargo, pueden servir como medios de prueba adicionales para demostrar la realidad de las operaciones, por lo que resulta importante poder generar estos documentos. Cabe mencionar que estos documentos deben ser elaborados por el personal competente y dicho personal debe de estar registrado como trabajador del proveedor o del contribuyente, por lo que se recomienda siempre que los contribuyentes cumplan con todas sus obligaciones laborales y tener documentos que sustenten la relación laboral; asimismo, dichos informes como mínimo deben de tener el visto bueno de recepción por parte del contribuyente o proveedor.

De igual manera, es preciso indicar que estos criterios y precisiones que adopta la entidad tributaria y que fueron confirmados por el Tribunal no son una lista cerrada, si no, que pueden presentarse casos específicos dependiendo de la actividad económica del contribuyente o de la operación observada y a raíz de esto generarse otros criterios; sin embargo, estas precisiones servirán de guía a los contribuyentes a futuro.

**Tabla 28**

*Precisiones sobre contratos*

N.º	Descripción
1	Los contratos por sí solos no constituyen prueba suficiente que permita establecer la fehaciencia de las operaciones, deben de evaluarse con documentación adicional.
2	Un contrato escrito sólo simboliza la indicación o mandato para la adquisición de un bien o servicio, mas no acredita que este se haya realizado, por lo que para acreditar que la operación se realizó el contribuyente debe de presentar elementos de prueba complementarios.
3	Los contratos se perfeccionan por el consentimiento de las partes, sin requerir formalidades específicas, excepto cuando la ley lo establece explícitamente, bajo sanción de nulidad, también lo es que la documentación que acredite la realización de una operación concreta, aun cuando no es indispensable, resulta un elemento de prueba importante.
4	En los contratos se deben detallar los términos y condiciones bajo las cuales se habían realizado los bienes y/o servicios, es decir, cual es la naturaleza del servicio prestado y sobre la base de qué variables se determinó su pago
5	Los contratos deben de estar firmados por personal competente, y estos deben de encontrarse registrados en la planilla de la empresa.
6	Se deben de cumplir todas las obligaciones de los contratos y se deben de demostrar con documentación adicional el cumplimiento.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que deben de tomar en cuenta los contribuyentes sobre sobre contratos, para que acrediten la realidad de las operaciones

De la revisión de todas las resoluciones analizadas, se ha elaborado estas precisiones y criterios que tiene la Entidad Tributaria sobre sobre contratos que suscriben los contribuyentes con sus proveedores; criterios que la entidad haciendo uso de su facultad discrecional para determinar operaciones no reales podrá exigir a los contribuyentes en un proceso de fiscalización tributaria, en caso presentes estos documentos como medios probatorios.

Si bien, los contratos que celebren los contribuyentes con sus proveedores solo representan la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o servicio, es importante que los contribuyentes elaboren estos documentos, ya que puede servir de

medios de prueba adicionales para determinar que la operaciones realizadas son reales, sin embargo, se debe de tener en cuenta que los contratos se deben de detallar los términos y condiciones, firmados por el personal competente y que este se encuentre registrado en la planilla de la empresa, por lo que se recomienda siempre que los contribuyentes cumplan con todas sus obligaciones laborales y tener documentos que sustenten la relación laboral con el personal que participe en dichos contratos.

De igual manera, es preciso indicar que estos criterios y precisiones que adopta la entidad tributaria y que fueron confirmados por el Tribunal no son una lista cerrada, si no, que pueden presentarse casos específicos dependiendo de la actividad económica del contribuyente o de la operación observada y a raíz de esto generarse otros criterios; sin embargo, estas precisiones servirán de guía a los contribuyentes a futuro.

### **Tabla 29**

*Precisiones sobre no existencia de normas para exigir otros documentos que no sean tributarios*

N.º	Descripción
1	Es correcto afirmar que no existe norma o regla alguna que establezca la necesidad y/u obligación de que el proveedor o vendedor emita una cotización o proforma al comprador o que el comprador deba exigir dicha documentación.
2	Lo que se evalúa para determinar la realidad de las operaciones es que el contribuyente pueda sustentar la realidad de sus operaciones, para lo cual debe contar con documentación que independientemente de la denominación que se le otorgue, sirva para generar certeza de que las operaciones de compra se efectuaron en la realidad.
3	Si bien resulta razonable que los contribuyentes hubieran adquirido bienes o necesitado la prestación de servicios para la realización de sus actividades, adicional se debe presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de las operaciones a pesar de que las normas no lo exijan de manera literal.
4	El ser una pequeña empresa familiar no es impedimento para llevar un adecuado control de las adquisiciones necesarias para el funcionamiento de la empresa, mediante documentación que acredite la fehaciencia de sus operaciones.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que deben de tomar en cuenta los contribuyentes sobre la no existencia de normas para exigir otros documentos que no sean tributarios, para que acrediten la realidad de las operaciones

De la revisión de todas las resoluciones analizadas, se ha elaborado estas precisiones y criterios que tiene la Entidad Tributaria sobre la no existencia de normas para exigir otros documentos que no sean tributarios; criterios que la entidad haciendo

uso de su facultad discrecional para determinar operaciones no reales podrá exigir a los contribuyentes en un proceso de fiscalización tributaria, sin caer en arbitrariedad.

Si bien, tanto la administración tributaria, así como el Tribunal han concluido que no existe norma o regla alguna que establezca la necesidad y/u obligación de que el proveedor o vendedor cuenten con documentación adicional a los de los comprobantes de pago; sin embargo, lo que se evalúa para determinar la realidad de las operaciones es que el contribuyente pueda sustentar la realidad de sus operaciones, para lo cual debe contar con documentación que independientemente de la denominación que se le otorgue, sirva para generar certeza de que las operaciones de compra se efectuaron en la realidad y que estos documentos puedan servir de medios de prueba adicionales para determinar que la operaciones realizadas son reales, por lo que se recomienda siempre que los contribuyente que generen estos tipos de documentos desde el inicio al fin de la operación comercial que realicen con sus proveedores y/o cliente.

De igual manera, es preciso indicar que estos criterios y precisiones que adopta la entidad tributaria y que fueron confirmados por el Tribunal no son una lista cerrada, si no, que pueden presentarse casos específicos dependiendo de la actividad económica del contribuyente o de la operación observada y a raíz de esto generarse otros criterios; sin embargo, estas precisiones servirán de guía a los contribuyentes a futuro.

**Tabla 30**

*Precisiones sobre fotografías*

N.º	Descripción
1	Las fotografías deben de proporcionar certeza sobre la fecha en la que se habrían tomado.
2	Las fotografías no permiten establecer que los equipos y/o bienes que se observan en ellos sean los mismos, respecto de los que se emitieron los comprobantes de pago.
3	Solo deben ser evaluados con documentos de pruebas adicionales.
4	Deben de mostrar datos adicionales respecto a los hechos imputados.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que deben de tomar en cuenta los contribuyentes sobre fotografías presentadas como medios de prueba, para que acrediten la realidad de las operaciones

De la revisión de todas las resoluciones analizadas, se ha elaborado estas precisiones y criterios que tiene la Entidad Tributaria sobre las fotografías presentadas como medios de prueba; criterios que la entidad haciendo uso de su facultad discrecional para determinar operaciones no reales podrá exigir a los contribuyentes en un proceso de fiscalización tributaria, sin caer en arbitrariedad.

Se debe de considerar que las fotografías que se presenten den certeza de lo que se desea probar, y en estas se debe de poder identificar las fechas en las que se habían tomado y otros datos adicionales, de lo contrario las fotografías por si solas no podrán dar certeza de las operaciones realizadas, por lo que corresponde siempre presentar medios de prueba adicionales. Asimismo, es preciso indicar que las fotografías siempre deberán ser evaluadas con documentos adicionales por lo que se recomienda a los contribuyentes generar documentos adicionales en todas sus transacciones comerciales que sustenten sus operaciones.

De igual manera, es preciso indicar que estos criterios y precisiones que adopta la entidad tributaria y que fueron confirmados por el Tribunal no son una lista cerrada, si no, que pueden presentarse casos específicos dependiendo de la actividad económica del contribuyente o de la operación observada y a raíz de esto generarse otros criterios; sin embargo, estas precisiones servirán de guía a los contribuyentes a futuro.

**Tabla 31***Precisiones sobre otros documentos internos*

N.º	Descripción
1	En cualquier documento interno se deben de identificar a las personas relacionados y estas deben de firmar y/o poner alguna rubrica que de fe del contenido en el documento.
2	Los firmantes de los documentos internos deben de estar registrados en la planilla electrónica del contribuyente.
3	El solo hecho de contar con un documento interno por sí solos no resulta suficientes para acreditar la realidad de las operaciones, por lo que se deben de complementar con otros medios de prueba.
4	Los documentos internos deben de especificar detalles de los bienes, servicios, fechas, horarios u otras actividades realizadas para acreditar la realidad de las operaciones.
5	Las personas que emiten los documentos internos deben de tener las facultades para hacerlo, dependiendo en cada caso.
6	Los documentos internos emitidos deben de contar con la conformidad de recepción de parte del cliente y/o proveedor dependiendo del caso.
7	No deben de mostrar inconsistencias cuando se relacionan con otros documentos.
8	Los documentos emitidos por los proveedores en los que detallan haber efectuado operaciones y que emitieron los comprobantes de pago observados por la Administración, no acreditan por sí solos la fehaciencia de las operaciones.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que deben de tomar en cuenta los contribuyentes sobre Otros documentos internos que elabora el contribuyente, para que acrediten la realidad de las operaciones.

De la revisión de todas las resoluciones analizadas, se ha elaborado estas precisiones y criterios que tiene la Entidad Tributaria sobre otros documentos internos que elabora el contribuyente dentro de las transacciones comercial; criterios que la entidad haciendo uso de su facultad discrecional para determinar operaciones no reales podrá exigir a los contribuyentes en un proceso de fiscalización tributaria, sin caer en arbitrariedad.

Como ya se ha mencionado en tablas anteriores no existe ninguna norma que exija al contribuyente tener documentación adicional a las tributarias ya normadas, sin embargo, el Tribunal se ha pronunciado manifestando que corresponde la carga de la prueba corresponde al contribuyente para probar que una operaciones es real; por lo que bajo este contexto es necesario que el contribuyente cuente con documentación adicional, documentación que en la mayoría de casos son documentos internos elaborados por el propio contribuyente.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que estos documentos internos también deben de cumplir algunas características básicas tales como que las personas que elaboren dichos documentos en trabajadores declarados en planilla por la empresa, por estos motivos se recomienda a los contribuyentes también cumplir con sus obligaciones laborales y tener los documentos de sustento de la relación laboral. De igual manera, estos documentos internos no deben de mostrar inconsistencias cuando se relacionan con otros documentos, por ejemplo, si presento como medio probatorio un control de ingreso de bienes y consigno una cantidad, sin embargo, en otro documento como las facturas u órdenes de compra muestran otra cantidad; siempre debe existir relación directa y los datos deben de coincidir. Cabe mencionar, que los documentos internos elaborados por el contribuyente por si solos no acreditan la realidad de las operaciones, por lo que se requiere que se presente documentación adicional.

De igual manera, es preciso indicar que estos criterios y precisiones que adopta la entidad tributaria y que fueron confirmados por el Tribunal no son una lista cerrada, si no, que pueden presentarse casos específicos dependiendo de la actividad económica del contribuyente o de la operación observada y a raíz de esto generarse otros criterios; sin embargo, estas precisiones servirán de guía a los contribuyentes a futuro.

#### **4.4 Pronunciamiento del Tribunal sobre la Actuación de la Administración Tributaria al aplicar su facultad discrecional**

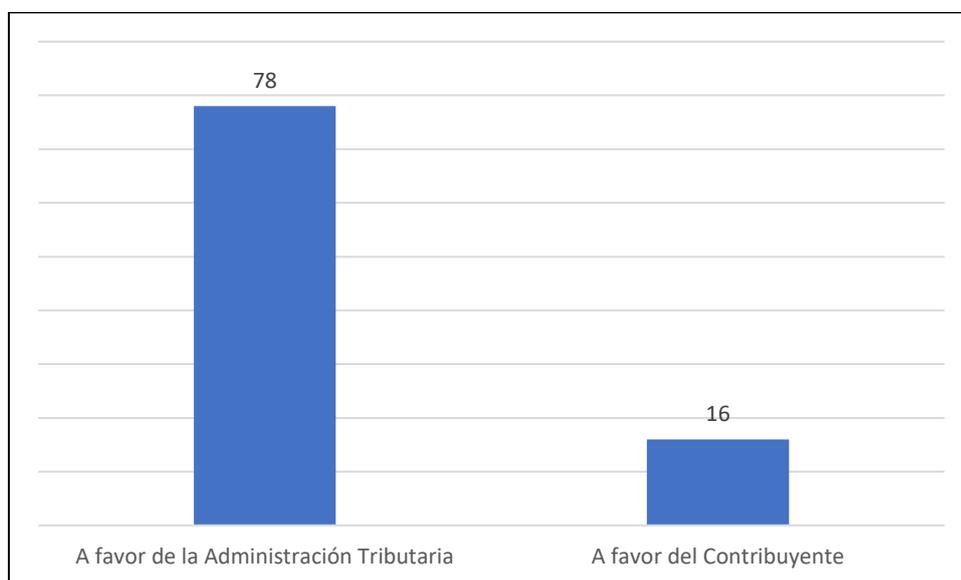
En este punto, analizaremos cuál es la posición que tiene el Tribunal sobre la actuación de la Administración Tributaria al aplicar su facultad discrecional para determinar operaciones no reales. Como se ha analizado en los puntos anteriores, el Tribunal ha dado una serie de criterios del actuar de la Administración Tributaria al

aplicar esta facultad discrecional; de igual manera ha confirmado sus actuaciones de exigir documentación adicional que incluso no está señalado en ninguna norma.

En la presente investigación se analizaron 94 resoluciones emitidas por el Tribunal, sobre la facultad discrecional de la Administración Tributaria para determinar operaciones no reales, en la cual se ha podido verificar que en más de un 82 % el Tribunal dio la razón a la Administración Tributaria confirmando sus actuaciones, con lo cual podemos concluir a priori que la Administración Tributaria no estaría actuando arbitrariamente al aplicar su facultad discrecional para determinar operaciones no reales, y que está siguiendo los parámetros que ha definido el Tribunal; y que las precisiones y exigencias analizado en el punto anterior son validados por el Tribunal.

### Figura 5

*Parte resolutive de las resoluciones emitidas del Tribunal*



Nota: Esta figura muestra el número de resoluciones fundadas a favor de la Administración Tributaria y fundadas a favor del contribuyente.

Conforme a la representación gráfica en la figura 5, solo el 22 % del total de las resoluciones evaluadas resultaron a favor del contribuyente. Esto establece que el enfoque de la Administración Tributaria al ejercer su facultad discrecional para identificar operaciones no reales se basa en priorizar el bienestar público, conforme a la Norma IV

del Título Preliminar del Código Tributario. Sin embargo, resulta relevante examinar los criterios empleados por el Tribunal para declarar fundado los recursos de apelación presentados por los contribuyentes que se oponían a la actuación de la entidad en la identificación de operaciones no reales.

Aunque las resoluciones del Tribunal marcan el final de la vía administrativa, no tienen el estatus de cosa juzgada, ya que los contribuyentes pueden presentar una demanda contenciosa administrativa ante el poder judicial. Por tanto, es esencial llevar a cabo una investigación sobre la jurisprudencia emitida por el poder judicial en relación con la facultad discrecional de la Administración Tributaria para identificar operaciones no reales, con el fin de compararla con los hallazgos de esta investigación.

#### **4.5 Fundamentos del Tribunal en contra de la facultad discrecional de la administración tributaria**

En esta sección, expondremos los argumentos proporcionados por el Tribunal que contradicen y se oponen a la prerrogativa discrecional de la Administración Tributaria para identificar operaciones no reales. Como se ha mencionado en secciones previas, de todas las resoluciones evaluadas, solo el 22 % resultaron favorables a los contribuyentes.

Las resoluciones fundadas analizadas no son por la totalidad de operaciones que sustentaba el contribuyente, si no solo en algunas operaciones, por lo que el Tribunal revocaba las decisiones emitidas por la administración tributaria, pero basándose en facturas o en resoluciones de determinación de manera específica y confirmándola en los otros extremos.

De todas las resoluciones revisadas, ninguna decisión del Tribunal fue por el total de resoluciones de determinación o por el total de operaciones, en la mayoría de casos era solo por una operación. Asimismo, es preciso indicar que algunas de las resoluciones

revisadas, si bien tienen como decisión final el fundadas a favor del contribuyente, no fueron consideradas en el presente análisis, ya que fueron fundadas, no porque las operaciones hayan sido reales, sino porque existieron causales de nulidad, mantuvieron el crédito fiscal al utilizar medios de pago, por orden judicial, entre otros.

En el presente análisis se describirá cuáles fueron las actuaciones de la Administración Tributaria sobre la base de los criterios que ha establecido el Tribunal, tal como lo hemos analizado en el punto 4.3 de presente capítulo.

### Tabla 32

*Fundamentos de la Resolución N.º 01898-1-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre sub contratación de obra para trabajos de construcción*

N.º de Fundamento	Descripción
1	Las planillas de trabajo semanales, los registros de charlas diarias, los pagos del seguro complementario de trabajo de riesgo son documentos que se corroboran entre sí, por este motivo constituye evidencia mínima suficiente de la realidad de las operaciones.
2	El no haber declarado personal en planillas, no supone la imposibilidad de la prestación de servicios, por cuanto se ha acreditado a través de otros medios probatorios, que el personal si existió, constituyendo esto, un incumplimiento formal del proveedor.
3	El incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los proveedores del contribuyente no es suficiente para desconocer las operaciones realizadas, si no que resulta necesario que la administración evalúe la existencia de otros hechos comprobados en la fiscalización para concluir que las operaciones no son reales.
4	Que en el domicilio fiscal del proveedor sea una casa habitación que no muestra actividad comercial y que no cuenta con licencia de funcionamiento no enerva la realidad de la operación, debido a que según los contratos la prestación de servicios se iba a desarrollar en una dirección distinta al domicilio fiscal del proveedor.
5	A la administración no le correspondía evaluar la capacidad para desarrollar su actividad principal declarada, sino la actividad acordada con el recurrente.
6	La explicación del recurrente respecto a la vinculación con su proveedor que proviene de trabajos previos, se acredita con la declaración del DAOT del 2015.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que emitió el Tribunal en contra de la Administración Tributaria por desconocer la operación sobre sub contratación de obra para trabajos de construcción

En esta tabla, el tribunal señala que la Administración Tributaria no ha seguido los lineamientos que el mismo tribunal estableció en la tabla 5. En dicha tabla se indicó lo siguiente: "Para demostrar que una operación es no real, es necesario que se examinen todas las circunstancias del caso, se empleen las pruebas adecuadas y posibles según lo permita la ley tributaria, evaluándolas en conjunto y con justificación razonada".

En el presente caso, vemos que la referida entidad tributaria no valora los elementos probatorios de forma razonada, ya que evalúa si el proveedor del contribuyente tiene capacidad para realizar su actividad principal, sin tomar en cuenta que una empresa puede dedicarse a más de una actividad, y que la actividad a evaluar debió ser la que se acordó con el contribuyente.

De igual manera, el Tribunal se pronuncia respecto a las obligaciones laborales formales del contribuyente, indicando que, si bien el contribuyente no registró en planilla a los trabajadores, existen otros documentos como registros de charlas diarias, los pagos del seguro complementario de trabajo de riesgo, los cuales demuestran que existieron los trabajadores y que demuestran la realidad de las operaciones.

La presente resolución del Tribunal resulta discutible, ya que, en otras resoluciones, el Tribunal ratificó lo mencionado por la Administración Tributaria cuando incumplió obligaciones formales, tales como no llenar adecuadamente las guías de remisión; sin embargo, en la presente resolución deja de lado el análisis de obligaciones formales y sustenta su decisión en que existen otros elementos que acreditan que la operación si fue llevada a cabo.

**Tabla 33**

*Fundamentos de la Resolución N.º 03218-1-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre servicios de alquiler, portería y energía eléctrica*

N.º de Fundamento	Descripción
1	El contribuyente declaró como establecimiento anexo el local arrendado antes del inicio de la fiscalización realizada por la administración tributaria.
2	Que se ha verificado la utilización del local alquilado a través de guías de remisión y facturas, en donde se consignan como punto de partida y de llegada el local alquilado.
3	Resulta razonable que el contribuyente por la actividad que realiza cuente con un almacén y reciba los servicios de portería y electricidad.
4	En los correos electrónicos se aprecian coordinaciones sobre la liquidación del alquiler, en donde se adjuntan las facturas por alquiler de almacén y por servicio de portería y energía eléctrica.
5	Que se cumplen las condiciones del contrato de subarrendamiento en donde se precisa que la forma de pago será en mensualidades adelantadas en cuenta corriente y de la verificación de los pagos realizados efectivamente se realizan a esa cuenta corriente.
6	Que de la valoración conjunta a la información presentada se evidencia la realización de las operaciones descritas en los comprobantes observados, y siendo este el fundamento del reparo efectuado por la Administración corresponde levantar el reparo y revocar la apelada en este extremo.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que emitió el Tribunal en contra de la Administración Tributaria por desconocer la operación sobre servicios de alquiler, portería y energía eléctrica

En esta tabla, el tribunal señala que la Administración Tributaria no ha seguido los lineamientos que el mismo tribunal estableció en la tabla 5. En dicha tabla se indicó lo siguiente: "Para demostrar que una operación es no real, es necesario que se examinen todas las circunstancias del caso, se empleen las pruebas adecuadas y posibles según lo permita la ley tributaria, evaluándolas en conjunto y con justificación razonada".

En el presente caso, vemos que la referida entidad tributaria no valora los elementos probatorios en forma conjunta y principalmente se sustenta en que el contribuyente no sustentó como se vinculó con el proveedor, al no existir proformas, cotizaciones o presupuestos de los alquileres, que si bien, no existen dichos documentos, existen otros elementos que prueban tales como facturas, guías de remisión, contrato de arrendamiento, correos electrónicos entre otros, por lo que de haber valorado de forma conjunta estos medios probatorios hubiese podido concluir que se trata de una operación real.

La presente resolución del Tribunal resulta adecuada para desconocer lo actuado por la administración tributaria, ya que en esta el tribunal recalca la importancia del análisis del total de la documentación que presenta el contribuyente y que esta inclusive debe de ser analizada de manera conjunta, solo así se podría determinar que se trata de una operación que nunca se llevó a cabo.

### Tabla 34

*Fundamentos de la Resolución N.º 07405-1-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre venta de materiales y suministros para obras de construcción*

N.º de Fundamento	Descripción
1	El contribuyente aportó otros medios probatorios adicionales a la factura, su registro y su forma de cancelación, ha adjuntado correos electrónicos, cotizaciones y presupuestos, que responden a una negociación entre las partes en la cual los proveedores daban respuesta a un pedido o solicitud de la recurrente, corroborándose la realidad de las operaciones.
2	El contribuyente ha adjuntado las órdenes de servicio que acreditan el pedido efectuado por la recurrente al citado proveedor, partes de acarreo y valorizaciones y si bien no se deja constancia en dichos documentos de su recepción, la prestación del servicio y la presentación de la factura conllevan a que el proveedor tuvo conocimiento de ellas para la atención del pedido y su facturación.
3	Que respecto a lo alegado por la Administración en el sentido de que los proveedores no declararon la totalidad de las operaciones de costo o gasto con la recurrente en el DAOT del ejercicio 2012 y que las ventas que se les imputan no resultan coherentes con los importes facturados, cabe indicar que el incumplimiento de los proveedores no puede ser imputado al usuario o adquirente, tal como lo ha reconocido este Tribunal en las Resoluciones N.º 09239-3-2009, 12183-3-2012 y 0664-5-2005, entre otras.
4	Que, de la revisión de las cotizaciones y presupuestos, se advierte que contienen información de los bienes vendidos, los cuales coinciden en descripción y precio respecto de los consignados en cada una de las facturas observadas.
5	De la revisión de las "Notas de ingreso" al almacén presentadas en este extremo, se observa que en estas se registró el ingreso de los aludidos bienes, habiéndose detallado las cantidades y unidades de medida de los bienes adquiridos, las que coinciden con tales facturas, las fechas de ingreso del proveedor y los números de guía de remisión y factura a los que se encuentran vinculados, así como el detalle de la obra y el nombre del proveedor, siendo que las citadas notas de ingreso se encuentran selladas y firmadas por el almacenero y el residente de obra de la recurrente.
6	Los documentos denominados "Partes diario de acarreo" emitidos por el proveedor de la recurrente con los que se acredita el traslado de material desde y hacia la obra desarrollado por la recurrente, consignándose en dichos documentos el nombre de la obra, el agregado o material, visto bueno de la puerta de ingreso, firma de operador, supervisor, visto bueno y sello de recepción del área de almacén de la recurrente.
7	Del análisis del conjunto de la documentación presentada por la recurrente, se advierte que aquella sí acreditó con documentación sustentatoria un nivel mínimo de prueba de la realidad de las operaciones observadas, la que resulta razonable considerando el tipo de actividad a la que se dedica la recurrente.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que emitió el Tribunal en contra de la Administración Tributaria por desconocer la operación sobre venta de materiales y suministros para obras de construcción.

En la presente tabla el tribunal identifica que la Administración Tributaria no ha seguido los criterios que este ha establecido en la tabla 3, que indicó lo siguiente: "La

Administración Tributaria no debe basarse exclusivamente en incumplimiento de los proveedores, sino, debe actuar una serie de elementos probatorios y evaluarlos en conjunto, para determinar si la operación es no real.”.

En el presente caso, vemos que la referida entidad tributaria ha fundamentado su decisión, entre otros, por que el proveedor no habría declarado todo el importe de las operaciones con el contribuyente a través del DAOT (declaración anual de operaciones con terceros); siendo esta una obligación exclusiva del proveedor, no pudiendo la entidad imputar esta omisión al recurrente.

### **Tabla 35**

*Fundamentos de la Resolución N.º 03378- 10-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre venta de materiales y suministros para obras de construcción*

<b>N.º de Fundamento</b>	<b>Descripción</b>
1	La fecha cierta no resta de credibilidad al contrato si existen otros elementos que dan certeza de la realización de las operaciones que se describen en dicho contrato.
2	El hecho que un contrato se hubiera suscrito con anterioridad no implica desconocer per se la operación realizada, ya que en las transacciones comerciales las partes tiene libertad de contratar en la oportunidad que consideren pertinente ya sea ante un potencial negocio a efectuar (por precio, stock, entre otros) o dentro de un negocio que se viene ejecutando, por lo que lo señalado no resulta pertinente.
3	La Administración Tributaria ha señalado para desconocer el traslado de los bienes que el vehículo en el que se efectuó el traslado de los materiales no pertenece al proveedor según consulta vehicular de Sunarp; sin embargo se advierte que la aludida guía de remisión si especifica el lugar de la realización de la obra, además se aprecia que existe datos de identificación del receptor de los aludidos bienes por parte de la recurrente; no habiendo efectuado la Administración otra actividad probatoria para corroborar ello.
4	Que en relación con la cotización presentada por la recurrente, la Administración indica que dicha documentación no contiene información suficiente, consistente y razonable sobre los datos del emisor, y que en la misma se señala la fecha de emisión, el nombre de la persona quien la emitió, así como la persona a la cual va dirigida; sobre el particular, debe mencionarse que no existe norma legal que establezca el contenido que debe tener los documentos denominados “cotizaciones”; no advirtiéndose que la Administración hubiera efectuado alguna otra actividad probatoria para desechar el aludido documento que se encuentra vinculado al comprobante de pago observado.
5	La Administración no ha cuestionado la realización de la obra objeto del celebrado entre la recurrente y cliente, cuya ejecución se encontraría vinculada con las operaciones observadas, de conformidad con el principio de verdad material, según el cual, las actuaciones administrativas deben estar dirigidas a la identificación y esclarecimiento de los hechos producidos y a constatar la realidad, independientemente de cómo hayan sido alegadas y en su caso, probadas por los administrados, corresponde disponer que la Administración efectúe cruce de información con la empresa cliente del proveedor y otras, a efecto de establecer si la operación descrita en la Factura efectivamente se realizó.
6	En ese sentido, corresponde revocar la apelada en este extremo, debiendo la Administración emitir pronunciamiento al respecto atendiendo a lo expuesto.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que emitió el Tribunal en contra de la Administración Tributaria por desconocer la operación sobre venta de materiales y suministros para obras de construcción.

De igual manera no ha valorado en conjunto los otros medios probatorios presentados por el recurrente, como son la factura, su registro y su forma de cancelación, ha adjuntado correos electrónicos, cotizaciones y presupuestos, que responden a una negociación entre las partes en la cual los proveedores daban respuesta a un pedido o solicitud de la recurrente, corroborándose la realidad de las operaciones.

La presente resolución del Tribunal resulta adecuada para desconocer lo actuado por la administración tributaria, ya que estamos de acuerdo con el criterio que la entidad no puede basarse solo en incumplimiento de los proveedores, si no, que debe de realizar actuaciones complementarias en las cuales deben de sustentarse su decisión de desconocer la realidad de las operaciones.

En esta tabla, el tribunal señala que la Administración Tributaria no ha seguido los lineamientos que el mismo tribunal estableció en la tabla 5. En dicha tabla se indicó lo siguiente: “Para demostrar que una operación es no real, es necesario que se examinen todas las circunstancias del caso, se empleen las pruebas adecuadas y posibles según lo permita la ley tributaria, evaluándolas en conjunto y con justificación razonada”.

En el presente caso, vemos que la referida entidad tributaria ha fundamentado su decisión, entre otros, porque el contrato suscrito entre el proveedor y el recurrente no tiene fecha cierta; sin embargo, no ha llevado otras acciones para determinar la realidad de las operaciones como podrían ser el verificar si se han cumplido las cláusulas contractuales o evaluar los otros medios probatorios.

De igual manera desconoce el medio probatorio denominado “cotizaciones” argumentando que dicho documento no contiene datos sobre el emisor, y que en la misma se señala la fecha de emisión, el nombre de la persona quien la emitió, la persona a la cual va dirigida, entre otros; sobre el particular, debe mencionarse que no existe norma legal

que establezca el contenido que debe tener los documentos denominados “cotizaciones” y como lo ha establecido el Tribunal, la administración debe valorar los medios probatorios admitidos por el ordenamiento legal.

En la revisión de todos los actuados no se constata que la Administración hubiera efectuado alguna otra actividad probatoria para desechar el documento “cotizaciones” que se encuentra vinculado al comprobante de pago observado y que era importante su valoración conjunta para efectivamente determinar si se trata o no de una operación real, más aún, cuando la administración no ha cuestionado que efectivamente se realizó una obra cuya ejecución se encontraría vinculada con las operaciones observadas; por lo que correspondía a la Administración Tributaria realizar la valoración conjunta de todos los medios probatorios.

La presente resolución del Tribunal resulta adecuada para desconocer lo actuado por la administración tributaria, ya que estamos de acuerdo con el criterio que debería de realizar actuaciones complementarias en las cuales deben de sustentarse su decisión de desconocer la realidad de las operaciones.

**Tabla 36**

*Fundamentos de la Resolución N.º 03368-3-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre servicios técnicos empresariales*

<b>N.º de Fundamento</b>	<b>Descripción</b>
1	Para efectos de sustentar los servicios acordados con el proveedor, la recurrente, adicionalmente al contrato, las adendas, las facturas emitidas por este último, los estados de cuenta bancarios en las que se acredita el pago de las referidas facturas y los informes de terceros, en los que se analizan las operaciones realizadas con dicho proveedor.
2	El contribuyente presentó informes emitidos por su proveedor en los que se indican las labores que se realizaron en los aspectos de exploraciones, producción, comercial, finanzas, análisis de mercado y la gestión de riesgo financiero.
3	El contribuyente también presentó correos electrónicos de los cuales se aprecian las coordinaciones efectuadas entre las partes a fin de dar cumplimiento, entre otros, a los servicios de representación y supervisión integral de los procesos productivos y de comercialización internacional de metales preciosos y búsqueda de contactos y seguimiento de especialistas, profesionales, asesores, proveedores y técnicos internacionales en el área de minas, de cuya revisión se advierte que se encuentran vinculados a las prestaciones que comprenden los servicios contratados, antes citados, toda vez que se refieren, principalmente, a coordinaciones sobre la negociación en la adquisición participaciones de la SMRL Santiago 3, evaluación de las condiciones especiales por adquisiciones del mineral aurífero, sugerencias para el ingreso a otro mercado en relación con la venta del mineral aurífero, evaluación de la subida del precio del mineral aurífero y su relación al servicio de maquila que ella presta para el incremento del precio de su servicio, lo que evidencia la ejecución de los servicios pactados.
4	Que del análisis conjunto de los medios probatorios presentados por la recurrente, se advierte que esta cumplió con aportar elementos que de manera razonable respaldan la efectiva prestación de los servicios, y si bien esta alega que la recurrente no se presentó documentación que demuestre el resultado de los supuestos servicios técnicos empresariales, ello no justifica el cuestionamiento a la fehaciencia de las operaciones, toda vez que del contrato no se desprende que en el informe deba reflejarse el resultado del servicio, teniendo en cuenta además que un medio en el que se dejó constancia del resultado de los servicios prestados por el proveedor fueron los correos electrónicos presentados, como es el caso de la adquisición de participaciones en la SMRL Santiago 3 comunicada el 2 de octubre de 2006 por el proveedores a los trabajadores de la recurrente y otros.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que emitió el Tribunal en contra de la Administración Tributaria por desconocer la operación sobre sobre servicios técnicos empresariales

En esta tabla, el tribunal señala que la Administración Tributaria no ha seguido los lineamientos que el mismo tribunal estableció en la tabla 5. En dicha tabla se indicó lo siguiente: "Para demostrar que una operación es no real, es necesario que se examinen todas las circunstancias del caso, se empleen las pruebas adecuadas y posibles según lo permita la ley tributaria, evaluándolas en conjunto y con justificación razonada".

En el presente caso, vemos que la referida entidad tributaria ha fundamentado su decisión, entre otros, porque el recurrente no ha presentado documentación que demuestre el resultado de los supuestos servicios técnicos empresariales, sin considerar los otros medios probatorios presentados por el recurrente tales como contrato, adendas, facturas emitidas por este último, estados de cuenta bancarios en las que se acredita el pago de las referidas facturas, informes y correos electrónicos.

Asimismo, la Administración Tributaria no realiza un análisis conjunto de los medios probatorios, no considera que los resultados de los servicios técnicos empresariales se fueron dando de forma progresiva a través de los correos electrónicos, de igual manera no analiza el contenido del contrato, en donde no se menciona un medio específico para dar los servicios empresariales, y tal como se demostró estos fueron a través de correo electrónicos por la naturaleza del servicio, ya que se trataba de algo intangible.

La presente resolución del Tribunal resulta adecuada para desconocer lo actuado por la administración tributaria, ya que estamos de acuerdo con el criterio que debe de realizar actuaciones complementarias en las cuales deben de sustentarse su decisión de desconocer la realidad de las operaciones y sobre todo debe de evaluar de manera conjunta el total de medios probatorios aportados por los contribuyentes.

**Tabla 37**

*Fundamentos de la Resolución N.º 02738- 9-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre servicios de asesoría legal*

<b>N.º de Fundamento</b>	<b>Descripción</b>
1	Las Minutas de liquidación presentadas por el contribuyente, consignan como concepto de las facturas emitidas "servicios profesionales prestados por la compañía", indicando la descripción de las diligencias realizadas, profesional encargado, su duración y su tarifa respectiva, apreciándose que dichas diligencias consistieron en, entre otros, toma de firma, constitución de garantía hipotecaria, modificación de estatutos, redacción de asientos de aumento de capital, revisión de estatutos, escrituras públicas de aumento de capital, liquidaciones de beneficios sociales, cartas de renuncia, cambio de calidad migratoria, servicios de mensajería a juzgados, ministerios, etc.
2	Las Minutas de liquidación presentadas han sido merituados y validados por la misma Administración como medio probatorio que sustenta la efectiva prestación de los servicios brindados por el mismo proveedor por concepto de "servicios de asesoría legal" contenidos en otras facturas analizados anteriormente, por lo que no resulta coherente que lo desconozca en esta factura observada.
3	Las comunicaciones vía correo electrónico entre personal del anotado proveedor, personal de una Notaría de Lima, y personal de la recurrente, faculta comprobar que el referido proveedor, en efecto, prestó a la recurrente servicios de asesoría y asistencia legal durante los meses del año 2015, los cuales razonablemente implicaban la asunción de ciertos gastos que debían ser reembolsados a dicho proveedor por parte del beneficiario de los servicios (la recurrente).
4	Que, de la evaluación conjunta de los medios de prueba como minutas de liquidación, correos electrónicos, órdenes de compra, entre otros, se tiene que la recurrente presentó elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieron acreditar o respaldar la efectiva realización de los servicios prestados por los proveedores.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que emitió el Tribunal en contra de la Administración Tributaria por desconocer la operación sobre servicios de asesoría legal.

En esta tabla, el tribunal observa que la Administración Tributaria no ha adherido a los criterios que el mismo tribunal estableció en la tabla 9. En esta tabla se señaló lo siguiente: "La Administración debe emprender acciones para verificar la ejecución real de las operaciones. Esto implica usar la documentación brindada por el contribuyente, contrastar datos con los proveedores que emitieron los comprobantes en duda y considerar otras medidas para alcanzar este propósito".

En el presente caso, vemos que la referida entidad tributaria ha fundamentado su decisión cayendo en contradicción, ya que cuando cuestionó en una parte de la resolución si el gasto por concepto de asesoría legal cumplía el principio de causalidad, validó los documentos denominados "minutas de liquidación", en cuyo formato se describe y

pormenoriza el detalle de los servicios prestados a la recurrente por parte de dicho proveedor; sin embargo, cuando realiza el análisis de si la operación es real, no considera dichos documentos y concluye arbitrariamente que se trataría de una operación no real.

La presente resolución del Tribunal resulta adecuada para desconocer lo actuado por la Administración tributaria, ya que estamos de acuerdo con el criterio que debería de realizar actuaciones complementarias en las cuales deben de sustentarse su decisión de desconocer la realidad de las operaciones y sobre todo debe de evaluar de manera conjunta el total de medios probatorios aportados por los contribuyentes, lo cual no sucedió en el presente caso, por el contrario la misma Administración Tributaria se contradice en sus fundamentos.

### Tabla 38

*Fundamentos de la Resolución N.º 01920-11-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre compras de equipos de protección personal*

N.º de Fundamento	Descripción
1	Que los bienes fueron trasladados por el propio contribuyente en un vehículo de su propiedad, emitiendo la respectiva guía de remisión.
2	Que de la revisión a la planilla electrónica se ha constatado que el contribuyente tenía a su cargo trabajadores y que, respecto a estos, se les entregó los equipos de protección que figuraban en las facturas y esto fue corroborado por SUNAFIL según constancia de actuaciones inspectoras.
3	Las cotizaciones emitidas por el proveedor se encuentran vinculadas a los bienes adquiridos por la recurrente y fueron hechas a nombre de aquélla con anterioridad a su transferencia.
4	Que los correos electrónicos tienen como asunto facturas vencidas y cotizaciones con la indicada proveedora.
5	Las órdenes de compra efectuadas al proveedor están relacionadas con las facturas observadas, sobre ellas cabe señalar que son documentos que demuestran instrucciones impartidas por la recurrente a su proveedor respecto a las cantidades y el precio de los bienes que deseaba adquirir.
6	De todos los medios probatorios presentados por el contribuyente se evidencia que ha presentado diversa documentación la cual de manera razonable permite establecer la realización de las operaciones descritas, por lo que corresponde dejar sin efecto el reparo respecto de estas facturas y revocar la apelada en dicho extremo.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que emitió el Tribunal en contra de la Administración Tributaria por desconocer la operación sobre compras de equipos de protección personal.

En esta tabla, el tribunal señala que la Administración Tributaria no ha seguido los lineamientos que el mismo tribunal estableció en la tabla 5. En dicha tabla se indicó

lo siguiente: “Para demostrar que una operación es no real, es necesario que se examinen todas las circunstancias del caso, se empleen las pruebas adecuadas y posibles según lo permita la ley tributaria, evaluándolas en conjunto y con justificación razonada”.

En este caso, observamos que la referida entidad tributaria ha basado su decisión en el argumento de que los documentos presentados por el recurrente, como cotizaciones y guías de remisión, no incluían los datos de identificación de la persona que recibió los bienes ni los datos de identificación del vehículo que realizó el traslado. Además, los correos electrónicos solo evidenciaban que ciertas facturas estaban pendientes de pago.

El Tribunal ha establecido que ninguna norma ha regulado el contenido mínimo que deben de tener los documentos denominados “cotizaciones” por lo que correspondía a la administración evaluarlo conjuntamente con otros medios de prueba; de igual manera respecto a que no se tiene datos de la persona que recepcionó los bienes, se debe mencionar que el recurrente presentó una constancia de actuaciones inspectivas de SUNAFIL en donde el inspector da fe de los equipos de protección entregados al personal, lo cual resulta suficiente para poder determinar que los bienes si existieron y que sí ingresaron al almacén del recurrente, medios probatorios que evaluándolos en conjunto permiten acreditar la realidad de las operaciones.

La presente resolución del Tribunal resulta adecuada para desconocer lo actuado por la administración tributaria, ya que estamos de acuerdo con el criterio que debería de realizar actuaciones complementarias en las cuales deben de sustentarse su decisión de desconocer la realidad de las operaciones y sobre todo debe de evaluar de manera conjunta el total de medios probatorios aportados por los contribuyentes.

**Tabla 39**

*Fundamentos de la Resolución N.º 00446-11-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre compras de materias primas*

<b>N.º de Fundamento</b>	<b>Descripción</b>
1	No se aprecia que la Administración en el Resultado del Requerimiento, haya explicado las razones por las cuales los medios probatorios presentados durante la fiscalización (facturas, comprobantes de depósito en cuenta de ahorros, guías de remisión remitente, documentos que detalla los tableros facturados), no sustentaban en forma suficiente la fehaciencia de las operaciones observadas.
2	La Administración Tributaria tampoco dejó constancia del análisis de la evaluación conjunta de las pruebas actuadas, lo que evidencia que no se llevó a cabo una correcta actuación probatoria y, en consecuencia, no sustentó debidamente el reparo antes aludido.
3	Que, por lo expuesto, toda vez que el reparo por operaciones no reales no se encuentra debidamente fundamentado, procede levantarlo, dejar sin efecto las resoluciones de determinación en este extremo y revocar la apelada en cuanto a este reparo.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que emitió el Tribunal en contra de la Administración Tributaria por desconocer la operación sobre compras de materias primas.

En esta tabla, el tribunal señala que la Administración Tributaria no ha seguido los lineamientos que el mismo tribunal estableció en la tabla 5. En dicha tabla se indicó lo siguiente: “Para demostrar que una operación es no real, es necesario que se examinen todas las circunstancias del caso, se empleen las pruebas adecuadas y posibles según lo permita la ley tributaria, evaluándolas en conjunto y con justificación razonada”.

En el presente caso, vemos que la referida entidad tributaria ha emitido su decisión de desconocer arbitrariamente la realidad de las operaciones, sin evaluar cada uno de los elementos de prueba presentados por el recurrente, de igual manera tampoco ha fundamentado los motivos de su decisión vulnerando el derecho al debido procedimiento que cada contribuyente posee.

**Tabla 40**

*Fundamentos de la Resolución N.º 07991- 1-2021, "Declara fundado el recurso de Apelación", sobre servicio de transporte de carga*

N.º de Fundamento	Descripción
1	<p>Que de la evaluación efectuada en la presente instancia a la precitada documentación se verifica que existe una Identidad de los bienes trasladados, destino de los mismos, así como las constancias de recepción en las guías de remisión remitente y transportista que acreditan la llegada de los bienes al destino, por lo que se establece que existe evidencia suficiente que acredita la fehaciencia de los servicios de transporte</p>
2	<p>Que en cuanto a la pretendida discrepancia entre el servicio que se consigna en las facturas emitidas por los proveedores y lo que se consigna en las guías de remisión transportista y/o remitente e Incluso respecto del servicio facturado a su cliente, alegada por la Administración, se debe indicar que de lo verificado en esta instancia se aprecia que el concepto consignado en las facturas corresponde a los servicios contratados, esto es, un número de unidades/número de viajes de transporte, con la indicación de las características de tales unidades (remolques), verbigracia «camabaja de 3 ejes», «plataforma», «transporte de hasta 30 TN», los cuales no son más que tipos de remolques capaces de transportar maquinaria pesada, tal como las grúas trasladadas en el caso de autos; mientras que las guías de remisión, las órdenes de compra y las facturas detallan los bienes a ser trasladados en tales unidades, conforme se ha dado cuenta en el cuadro precedente, por lo que lo alegado por la Administración carece de sustento.</p>
3	<p>Que con relación a que en el Registro de Activos que no existen partidas por concepto de contrapesos, ganchos de poleas, bolas auxiliares, centros de contrapesos, etc. sino partidas por grúas, camión grúas, plataformas y montacargas, corresponde indicar que de acuerdo con la información que fluye de las facturas emitidas a así como de las órdenes de compra lo contratado fue el transporte de grúas, las cuales, debido a sus dimensiones, fueron trasladadas por piezas (contrapesos, ganchos de poleas, bolas auxiliares, centros de contrapesos, etc.), por lo que no se advierte la pretendida inconsistencia alegada por la Administración.</p>
4	<p>Que con respecto a que no se demostró que se trató del transporte de toda una unidad y que no se habría identificado a que unidad de maquinaria y equipo corresponden las partes y/o piezas transportadas, se debe indicar que contrario a lo señalado por la Administración, de la información que contienen los medios probatorios presentados por la recurrente se encuentra acreditado que se trató del traslado de grúas en partes o piezas, existiendo la identificación de las grúas (marca y modelo) a las que corresponden, conforme al detalle consignado en el cuadro precedente.</p>
5	<p>Que con relación a que no se sustentó que el servicio recibido esté relacionado a algún ingreso, cabe señalar que de acuerdo con lo consignado en la Resolución de Determinación emitida, el reparo formulado por la Administración se refiere a la fehaciencia del servicio y no a la relación de causalidad del gasto con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente, sin perjuicio de lo cual es del caso indicar que conforme a la correlación de las facturas por los servicios de transporte con las facturas emitidas por la recurrente, detalladas en el cuadro precedente, se verifica dicha vinculación de los servicios observados con la generación de ingresos; careciendo de validez lo alegado por la Administración al respecto.</p>
6	<p>Que en cuanto a que en algunas guías de remisión transportista existirían discrepancias en la fecha del traslado consignada en estas y la consignada en las órdenes de compra y que en algunos casos el traslado se habría efectuado con anterioridad a la fecha de la orden de compra, se debe señalar que de acuerdo con lo verificado la fecha consignada en este último documento —y conforme se indica en él— corresponde a la fecha prometida, es decir la fecha proyectada, la que sin embargo, podía variar, siendo que la fecha relevante a los efectos del traslado es la que se consigne como inicio de traslado en las guías de remisión.</p>

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que emitió el Tribunal en contra de la Administración Tributaria por desconocer la operación sobre sobre servicio de transporte de carga.

En esta tabla, el tribunal observa que la Administración Tributaria no ha adherido a los criterios que el mismo tribunal estableció en la tabla 9. En esta tabla se señaló lo siguiente: “La Administración debe emprender acciones para verificar la ejecución real de las operaciones. Esto implica usar la documentación brindada por el contribuyente, contrastar datos con los proveedores que emitieron los comprobantes en duda y considerar otras medidas para alcanzar este propósito”.

En el presente caso, vemos que la referida entidad tributaria ha emitido su decisión de desconocer arbitrariamente la realidad de las operaciones, sin evaluar cada uno de los elementos de prueba presentados por el recurrente, de igual manera no efectuó acciones adicionales a evaluar la realidad de las operaciones, ya que uno de sus sustentos es que existe discrepancia entre el servicio que se consigna en las facturas emitidas por los proveedores y lo que se consigna en las guías de remisión transportista; sin embargo, la administración no ha considerado que el traslado de grúas se puede realizar armados en total o por partes o piezas, existiendo la identificación de las grúas (marca y modelo) a las que corresponden.

De igual manera, la entidad tributaria sustenta su fundamento de desconocer la realidad de las operaciones, al mencionar que el recurrente no sustentó que el servicio recibido esté relacionado a algún ingreso; cabe señalar que de acuerdo con lo consignado en la resolución de determinación emitida, el reparo formulado por la Administración se refiere a la fehaciencia del servicio y no a la relación de causalidad del gasto con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente, siendo sus argumentos contradictorios.

La presente resolución del Tribunal resulta adecuada para desconocer lo actuado por la Administración tributaria, ya que estamos de acuerdo con el criterio de que se

debería de realizar actuaciones complementarias en las cuales deben de sustentarse su decisión de desconocer la realidad de las operaciones y sobre todo debe de evaluar de manera conjunta el total de medios probatorios aportados por los contribuyentes, lo cual no sucedió en el presente caso, por el contrario la misma Administración Tributaria se contradice en sus fundamentos.

#### **Tabla 41**

*Fundamentos de la Resolución N.º 05564-1-2021, “Declara fundado el recurso de Apelación”, sobre servicio de alquiler de equipos*

<b>N.º de Fundamento</b>	<b>Descripción</b>
1	Que el Contrato de Arrendamiento de Equipo de Construcción con Operador N.º 085-P0112-AREO- 001 de 4 de noviembre de 2013, celebrado con el proveedor, describe como antecedente que la recurrente ejecutaba para la Sociedad la obra denominada “TSF STARTER DAM CONTRACT WORK”.
2	Que los documentos denominados “Reportes Semanales” emitidos por la recurrente respecto de la Obra “TSF STARTER DAM”, que contiene a detalle las actividades realizadas por semana desde el 19 de diciembre de 2013 al 15 de octubre de 2014, y de los cuales se advierte la utilización de los equipos Rock Drill SOOSAN SDT14E
3	Que, de la evaluación conjunta de la documentación presentada por la recurrente, se advierte que acreditó en grado suficiente haber recibido de parte de servicios que consisten en el alquiler de equipos, a efectos que la recurrente pueda desarrollar actividades propias de su empresa, como la obra denominada “TSF STARTER DAM CONTRACT WORK”
4	Que las facturas presentadas por el contribuyente guardan relación con lo acordado en el contrato, y se respalda en la diversa documentación aportada por la recurrente, tales como, pedidos de compra, valorizaciones, detalle del servicio e identificación de personal involucrado, traslado del equipo a las obras, actas de cierre de contrato, entre otros, que permiten conocer la trayectoria del servicio de alquiler de equipos prestados

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que emitió el Tribunal en contra de la Administración Tributaria por desconocer la operación sobre servicio de alquiler de equipos.

En esta tabla, el tribunal señala que la Administración Tributaria no ha seguido los lineamientos que el mismo tribunal estableció en la tabla 5. En dicha tabla se indicó lo siguiente: “Para demostrar que una operación es no real, es necesario que se examinen todas las circunstancias del caso, se empleen las pruebas adecuadas y posibles según lo permita la ley tributaria, evaluándolas en conjunto y con justificación razonada”.

En el presente caso, vemos que la referida entidad tributaria ha emitido su decisión de desconocer arbitrariamente la realidad de las operaciones respecto al servicio de

alquiler de equipos, porque la recurrente no presentó documentos tales como, relación del personal que participó en la prestación de los servicios, identificados con nombres y apellidos, cargo y funciones, cronograma de actividades, valorizaciones con la documentación en la que conste los trabajos realizados como partes diario de equipos, entre otros; sin embargo, no toma en consideración los otros medios probatorios presentados por el recurrente como pedidos de compra, valorizaciones, detalle del servicio e identificación de personal involucrado, traslado del equipo a las obras, actas de cierre de contrato, entre otros, que permiten conocer la trayectoria del servicio de alquiler de equipos prestados y por lo tanto queda acreditado la realidad de esas operaciones.

La presente resolución del Tribunal resulta adecuada para desconocer lo actuado por la administración tributaria, ya que estamos de acuerdo con el criterio de que se debería de realizar actuaciones complementarias en las cuales deben de sustentarse su decisión de desconocer la realidad de las operaciones y sobre todo debe de evaluar de manera conjunta el total de medios probatorios aportados por los contribuyentes, lo cual no sucedió en el presente caso, por el contrario en esta resolución la Administración Tributaria no se pronuncia por todos los elementos probatorios aportados por el contribuyente.

**Tabla 42**

*Fundamentos de la Resolución N.º 04450-4-2021, “Declara fundado el recurso de Apelación”, sobre servicio de alquiler de equipos*

<b>N.º de Fundamento</b>	<b>Descripción</b>
1	El contribuyente ha presentado medios probatorios de cuya evaluación y análisis en conjunto se aprecian indicios razonables de la cesión en uso temporal a favor de la recurrente de una máquina chancadora, tales como Documentación sobre consumo de materiales y repuestos, cuadros resumen horas/valorizados, boletines de medición de horas trabajadas de la máquina.
2	El contribuyente ha aportado elementos que evidencian el empleo de dicho equipo en la obra de la Central Hidroeléctrica Chaglla, a cargo del consorcio del cual aquella formaba parte, para lo cual se suscribió el respectivo contrato de alquiler con el mencionado proveedor, por lo que cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permiten respaldar la fehaciencia del servicio prestado sustentado en los comprobantes de pago observados.
3	Si bien la guía de remisión transportista no señala como destino al campamento en Chaglla, como observa la Administración, ello no es suficiente para concluir que el equipo alquilado no fuera trasladado a la obra de la que en el ejercicio en el que ello habría ocurrido su ejecución estaba iniciándose.
4	Que en documentos internos figura la firma del Servicio de Equipos, de cuyos datos figuran allí consignados, en conformidad de recepción; asimismo, debe indicarse que de acuerdo con el contrato de alquiler el bien arrendado era una chancadora, aunque constara de varias piezas o partes, como refiere la Administración.
5	No es exacto lo afirmado por la Administración en el sentido que no es factible vincular los informes de servicios de reparación y los consumos de materiales o repuestos con el alquiler de la maquinaria pesada a la recurrente, pues de la revisión de la documentación presentada sobre el particular, se aprecia la referencia a dicho equipo, con el código asignado por la recurrente a aquel

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que emitió el Tribunal en contra de la Administración Tributaria por desconocer la operación sobre servicio de alquiler de equipos.

En esta tabla, el tribunal observa que la Administración Tributaria no ha adherido a los criterios que el mismo tribunal estableció en la tabla 9. En esta tabla se señaló lo siguiente: “La Administración debe emprender acciones para verificar la ejecución real de las operaciones. Esto implica usar la documentación brindada por el contribuyente, contrastar datos con los proveedores que emitieron los comprobantes en duda y considerar otras medidas para alcanzar este propósito”.

En el presente caso, vemos que la referida entidad tributaria ha emitido su decisión de desconocer arbitrariamente la realidad de las operaciones respecto al servicio de alquiler de equipos, al mencionar que no es factible vincular los informes de servicios de reparación y los consumos de materiales o repuestos con el alquiler de la maquinaria

pesada; sin embargo, de acuerdo con lo verificado por el Tribunal, en dichos informes se consigna a través de un código asignado por el recurrente, con la cual contrariamente a lo mencionado por la Administración Tributaria se puede identificar la maquina alquilada.

De igual manera la, referida entidad tributaria sustenta su decisión al mencionar que la guía de remisión transportista no señala como destino al campamento en Chaglla, sin embargo, de acuerdo con lo establecido por el Tribunal, ello no es suficiente para concluir que el equipo alquilado no fuera trasladado a la obra, ya que en esas fechas la ejecución de la obra recién estaba iniciándose.

La presente resolución del Tribunal resulta adecuada para desconocer lo actuado por la administración tributaria, ya que estamos de acuerdo con el criterio de que se debería de realizar actuaciones complementarias en las cuales deben de sustentarse su decisión de desconocer la realidad de las operaciones y sobre todo debe de evaluar de manera conjunta el total de medios probatorios aportados por los contribuyentes, lo cual no sucedió en el presente caso, cayendo la Administración Tributaria en arbitrariedad al desconocer las operaciones realizadas.

**Tabla 43**

*Fundamentos de la Resolución N.º 04474-1-2021, “Declara fundado el recurso de Apelación”, sobre servicio de asistencia técnica*

N.º de Fundamento	Descripción
1	No resulta exacta la afirmación de la Administración en el sentido que la recurrente no proporcionó documentación que acreditara en forma fehaciente la efectiva prestación de servicios por parte de su proveedor al que se refieren las facturas observadas, siendo del caso señalar que contrario a lo sostenido por la Administración, el contrato de asistencia técnica celebrado entre las partes no estipuló un medio específico para la canalización de la asistencia técnica, siendo posible que esta se transmitiera a través de correos electrónicos, como en efecto se ha constatado en la presente instancia que ocurrió, existiendo, además, otra documentación, de la que se ha dado cuenta, que corrobora la asesoría especializada que fluye de los correos que se han analizado precedentemente.
2	Que en cuanto a que los servicios habrían sido prestados a un tercero y no a la recurrente y que quien debería asumir el costo del servicio es aquella y no la recurrente, al resultar de necesidad de a fin de realizar el servicio de Gerenciamiento de Planta prestado a la recurrente como Operador del Proyecto, se debe indicar, en principio, que el motivo determinante del reparo de autos es la acreditación de la fehaciencia de los servicios brindados a la recurrente y no si estos eran causales para esta.
3	Que tal como se establece del contrato de prestación de servicios la asistencia técnica a prestarse era la requerida para el Proyecto Camisea, esto es, la construcción y operación de la Planta de Licuefacción de Gas Natural y sus instalaciones marítimas, cuya concesión fue obtenida por la recurrente, habiendo suscrito un contrato para que esta actuase como operador del indicado proyecto, lo que no hace que la titularidad del proyecto haya pasado de la recurrente a esta última; en tal orden de ideas, la asistencia técnica requerida por la recurrente de forma expresa para el Proyecto Camisea suponen servicios de su interés, aun cuando adicionalmente dichos servicios beneficiaran las actividades del operador.
4	Que, conforme a lo expuesto, del análisis en conjunto efectuado por esta instancia de los medios probatorios presentados, se concluye que la recurrente presentó un mínimo de elementos de prueba que permiten, de manera razonable y suficiente, acreditar los servicios que fueron prestados por, en virtud del contrato que ambas partes celebraron.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que emitió el Tribunal en contra de la Administración Tributaria por desconocer la operación sobre servicio de asistencia técnica.

En esta tabla, el tribunal observa que la Administración Tributaria no ha adherido a los criterios que el mismo tribunal estableció en la tabla 9. En esta tabla se señaló lo siguiente: “La Administración debe emprender acciones para verificar la ejecución real de las operaciones. Esto implica usar la documentación brindada por el contribuyente, contrastar datos con los proveedores que emitieron los comprobantes en duda y considerar otras medidas para alcanzar este propósito”.

En el presente caso, vemos que la referida entidad tributaria ha fundamentado su decisión, entre otros, por que el recurrente no proporcionó documentación que acreditara

en forma fehaciente la efectiva prestación de servicios por parte de su proveedor, sin considerar los otros medios probatorios presentados por el recurrente tales como contratos y correos electrónicos.

Asimismo, la Administración Tributaria no hace un análisis de fondo del cómo se prestó la asistencia técnica, queriendo que exista un documento como tal; sin embargo, de lo verificado por el Tribunal, la asistencia técnica se prestó a través de correo electrónicos, siendo un medio válido, ya que el contrato de asistencia técnica no establecía un modo específico de prestar dicha asistencia técnica, omitiendo lo establecido por el Tribunal, al no realizar acciones adicionales para determinar fehacientemente que la operación no se realizó.

La presente resolución del Tribunal resulta adecuada para desconocer lo actuado por la administración tributaria, ya que estamos de acuerdo con el criterio de que se debería de realizar actuaciones complementarias en las cuales deben de sustentarse su decisión de desconocer la realidad de las operaciones y sobre todo debe de evaluar de manera conjunta el total de medios probatorios aportados por los contribuyentes, lo cual no sucedió en el presente caso, cayendo la Administración Tributaria en arbitrariedad al desconocer las operaciones realizadas.

**Tabla 44**

*Fundamentos de la Resolución N.º 01334- 11-2021, “Declara fundado el recurso de Apelación”, sobre compra de materias primas*

N.º de Fundamento	Descripción
1	La Administración Tributaria descarta como medios probatorios los documentos denominados notas u órdenes de pedido y órdenes de ingreso suscritas por su jefe de almacén y la gerente general, presentadas por la recurrente en relación con el movimiento de los bienes que habría adquirido y el ingreso a sus almacenes, al no tratarse de órdenes de compra, sin sustento adicional.
2	Se verifica que la Administración no ha valorado debidamente las guías de remisión presentadas por la recurrente, al señalar que carecen de los requisitos que establece el Reglamento de Comprobantes de Pago, no obstante, dicha aseveración la realiza sin considerar si los proveedores al emitir las guías de remisión remitente utilizaron transporte privado o público (transportista) y sin considerar las guías de remisión remitente que en determinados casos emitió la recurrente, la que a su vez contrató una empresa de transportes que emitió la guía de remisión transportista correspondiente.
3	Que como se aprecia de autos durante el procedimiento de fiscalización la recurrente, a efecto de sustentar la fehaciencia de las adquisiciones observadas, cumplió con adjuntar diversa documentación adicional a los comprobantes de pago observados, por lo que la conclusión de la Administración que aquella solo ha presentado dichos comprobantes de pago, cuando debió adjuntar otros elementos que permitan verificar sus operaciones, no se condice con lo actuado en el procedimiento de fiscalización.
4	Que, en ese sentido, corresponde que la Administración emita nuevo pronunciamiento evaluando la totalidad de la documentación presentada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que emitió el Tribunal en contra de la Administración Tributaria por desconocer la operación sobre compra de materias primas técnica.

En esta tabla, el tribunal señala que la Administración Tributaria no ha seguido los lineamientos que el mismo tribunal estableció en la tabla 5. En dicha tabla se indicó lo siguiente: “Para demostrar que una operación es no real, es necesario que se examinen todas las circunstancias del caso, se empleen las pruebas adecuadas y posibles según lo permita la ley tributaria, evaluándolas en conjunto y con justificación razonada”.

En el presente caso, vemos que la referida entidad tributaria ha fundamentado su decisión, desconociendo los medios probatorios presentados por la recurrente como son los documentos denominados notas u órdenes de pedido y órdenes de ingreso suscritas por su jefe de almacén y la gerente general, en relación con el movimiento de los bienes que habría adquirido y el ingreso a sus almacenes, al no tratarse de órdenes de compra, sin sustento adicional; de igual manera no evalúa de forma correcta las guías de remisión

presentadas ya que no considera que en algunos casos fueron emitidos como transporte privado y en otras como transporte público.

La presente resolución del Tribunal resulta adecuada para desconocer lo actuado por la administración tributaria, ya que estamos de acuerdo con el criterio de que se debería de realizar actuaciones complementarias en las cuales deben de sustentarse su decisión de desconocer la realidad de las operaciones y sobre todo debe de evaluar de manera conjunta el total de medios probatorios aportados por los contribuyentes, lo cual no sucedió en el presente caso, cayendo la Administración Tributaria en arbitrariedad al desconocer las operaciones realizadas, ya que de haberlo hecho se hubiese podido acreditar la realidad de las operaciones.

#### **Tabla 45**

*Fundamentos de la Resolución N.º 00804-3-2021, “Declara fundado el recurso de Apelación”, sobre servicio de tratamiento de minerales*

<b>N.º de Fundamento</b>	<b>Descripción</b>
1	El contribuyente presentó Informes de la Superintendencia de Planta Conococha emitidos por Superintendente de la Planta Conococha y Jefe de Planta, en los cuales se deja constancia del mineral tratado y de los concentrados de zinc y plomo obtenidos producto del tratamiento de minerales, siendo preciso indicar que los datos consignados en la fecha de ocurrencias y la cantidad de mineral transportado de mina a planta de dichos informes están relacionados con los datos anotados en el reporte del mineral transportado de la de la UEA Aija a la Planta de Beneficio Concentradora Conococha.
2	Las guías de remisión remitente consignadas en los mencionados informes, mediante las cuales se despacharon los concentrados de zinc obtenidos producto del tratamiento de minerales, coinciden con las guías de remisión remitente mediante las cuales la recurrente remitió concentrados de zinc de la Planta Conococha al depósito, por motivo de la compra que esta habría efectuado.
3	La recurrente adjuntó las facturas emitidas a su cliente por la venta de concentrado de zinc, las notas de débito emitidas por dichas facturas, las facturas emitidas por el transporte de concentrado de zinc de la Planta Conococha al depósito, los tickets de balanza emitidos por las guías de remisión transportista, documentación que no ha sido objetada por la Administración.
4	La recurrente adjuntó documentación que hace referencia al mineral transportado de la UEA Aija a la Planta de Beneficio Concentradora Conococha para ser tratado, los informes en los que se deja constancia del mineral tratado y de los concentrados de mineral obtenidos, así como del despacho de concentrados de zinc de la Planta Conococha a su cliente.
5	Al existir suficientes indicios respecto del servicio de tratamiento de minerales realizado por parte del proveedor corresponde levantar el reparo efectuado, al no encontrarse debidamente sustentado, y revocar la resolución apelada en este extremo.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que emitió el Tribunal en contra de la Administración Tributaria por desconocer la operación sobre servicio de tratamiento de minerales.

En esta tabla, el tribunal señala que la Administración Tributaria no ha seguido los lineamientos que el mismo tribunal estableció en la tabla 5. En dicha tabla se indicó lo siguiente: “Para demostrar que una operación es no real, es necesario que se examinen todas las circunstancias del caso, se empleen las pruebas adecuadas y posibles según lo permita la ley tributaria, evaluándolas en conjunto y con justificación razonada”.

En el presente caso, vemos que la referida entidad tributaria ha fundamentado su decisión de desconocer la operación de servicio de tratamiento de minerales, mencionando que el recurrente no sustentó la forma como se vinculó con su proveedor o las cualidades o aspectos que evaluó para determinar su contratación; de igual manera mencionó que no se mostró ningún documento en el que se constate la conformidad del servicio recibido.

La Administración Tributaria no ha valorado los otros medios de prueba presentado por la recurrente tales como los informes de la Superintendencia de Planta Conococha emitidos por superintendente de la Planta Conococha y jefe de Planta, en los cuales se deja constancia del mineral tratado y de los concentrados de zinc y plomo obtenidos producto del tratamiento de minerales, de igual manera tampoco realizó un análisis de las guías de remisión remitente consignadas en los mencionados informes, mediante las cuales se despacharon los concentrados de zinc obtenidos producto del tratamiento de minerales, coinciden con las guías de remisión remitente mediante las cuales la recurrente remitió concentrados de zinc de la Planta Conococha al depósito, por motivo de la compra que esta habría efectuado.

La presente resolución del Tribunal resulta adecuada para desconocer lo actuado por la administración tributaria, ya que estamos de acuerdo con el criterio de que se debería de realizar actuaciones complementarias en las cuales deben de sustentarse su

decisión de desconocer la realidad de las operaciones y sobre todo debe de evaluar de manera conjunta el total de medios probatorios aportados por los contribuyentes, lo cual no sucedió en el presente caso, cayendo la Administración Tributaria en arbitrariedad al desconocer las operaciones realizadas, ya que de haberlo hecho se hubiese podido acreditar la realidad de las operaciones.

#### **Tabla 46**

*Fundamentos de la Resolución N.º 06524-3-2021, “Declara fundado el recurso de Apelación”, sobre servicio de comisiones de venta*

<b>N.º de Fundamento</b>	<b>Descripción</b>
1	El presente reparo se fundamenta en que la recurrente no habría acreditado la realidad de la operación realizada con el proveedor por el servicio de comisión de venta, por hacerle comprar “restos de partes de cable de fuerza y panel de control de cobre producto de un siniestro (según acta de salvamento)”, cabe mencionar que en observaciones de la factura indicó lo siguiente: “RIMAC RRG-20 REMATE RRG RIMAC 2018”.
2	Que la recurrente presentó una factura emitida por un proveedor por concepto de “Venta de salvamento”, de la que se aprecia que hace referencia a la venta de los productos siniestrados, así como la copia de la “Declaración Jurada de Uso de Mercadería Siniestrada Adquirida”, con el logo de Rímac Seguros, de la cual se aprecia que también hace referencia al “Restos de cables de fuerza, cables de control, manguera flexible, cables de instrumentación, y otros (Según Acta de Salvamento)”, y se indica lo siguiente: Adjudicado del Lote de Siniestros Riesgos Generales, de subasta realizada.
3	Que de lo anterior es posible verificar que el servicio de comisiones de venta en favor de la recurrente, se encuentra vinculado a la compra realizada a otro proveedor por producto de la misma que se describe; que también fue reparada por la Administración por no haberse acreditado que el uso y/o destino de los bienes adquiridos se encontrara vinculado con la generación de renta gravada o con el mantenimiento de la fuente, conforme a lo contemplado en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y no porque se desconociera su realidad.
4	Que de todo lo expuesto la Administración no habría fundamentado adecuadamente el reparo realizado por el servicio prestado por en favor de la recurrente, toda vez que si ha reconocido la existencia o realidad de la compra, habiéndola reparado sobre la base del inciso a) del artículo 18 de la Ley del impuesto general a las ventas y no al amparo de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 44 de la citada ley, no podría desconocer la realidad de la comisión pagada por el uso de la plataforma virtual a través de la cual la recurrente participó en la subasta de los bienes adquiridos; en tal sentido, se concluye que el reparo por la Factura no se ha efectuado conforme a ley, por lo que debe ser levantado y revocar la apelada en este extremo.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que emitió el Tribunal en contra de la Administración Tributaria por desconocer la operación sobre servicio de tratamiento de minerales.

En esta tabla, el tribunal señala que la Administración Tributaria no ha seguido los lineamientos que el mismo tribunal estableció en la tabla 5. En dicha tabla se indicó lo siguiente: “Para demostrar que una operación es no real, es necesario que se examinen todas las circunstancias del caso, se empleen las pruebas adecuadas y posibles según lo permita la ley tributaria, evaluándolas en conjunto y con justificación razonada”.

En el presente caso, vemos que la referida entidad tributaria ha fundamentado su decisión de desconocer la operación de comisiones de venta por compra en páginas de subastas por el hecho de que el recurrente si bien proporcionó copia de la constancia de depósito de detracción, la copia de la factura y del pago, no precisó el nombre de la página web en la que se hizo la subasta de la cual participó, no indicó las etapas y procesos que se realizaron en la operación de servicios; de igual manera indicó que el recurrente no proporcionó cotizaciones, proformas, ni presupuestos en los que se valorizara el servicio prestado, no se demostró el requerimiento del servicio, no identificó a las personas que pactaron la prestación del servicio, al personal del proveedor que estuvo involucrado ni a su personal encargado de supervisar su realización.

Si bien el recurrente no proporcionó los documentos al que hace referencia la administración tributaria, este presentó otros medios de prueba tales como la factura detallada emitida por su proveedor por concepto de “venta de salvamento”, de la que se aprecia que hace referencia a la venta de los productos siniestrados, así como la copia de la “declaración jurada de uso de mercadería siniestrada adquirida”, con el logo de Rímac Seguros, de la cual se aprecia que también hace referencia al “restos de cables de fuerza, cables de control, manguera flexible, cables de instrumentación, y otros (Según Acta de Salvamento)”. Se indica lo siguiente: Adjudicado del lote de siniestros riesgos generales, de subasta realizada, pudiendo verificar que el servicio de comisiones de venta en favor

de la recurrente, se encuentra vinculado a la compra realizada a otro proveedor por producto de la misma que se describe; que también fue reparada por la Administración por no haberse acreditado que el uso y/o destino de los bienes adquiridos se encontrara vinculado con la generación de renta gravada o con el mantenimiento de la fuente, conforme a lo contemplado en el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, y no porque se desconociera su realidad.

La presente resolución del Tribunal resulta adecuada para desconocer lo actuado por la administración tributaria, ya que estamos de acuerdo con el criterio de que se debería de realizar actuaciones complementarias en las cuales deben de sustentarse su decisión de desconocer la realidad de las operaciones y sobre todo debe de evaluar de manera conjunta el total de medios probatorios aportados por los contribuyentes, lo cual no sucedió en el presente caso, cayendo la Administración Tributaria en arbitrariedad al desconocer las operaciones realizadas, ya que de haberlo hecho se hubiese podido acreditar la realidad de las operaciones.

**Tabla 47**

*Fundamentos de la Resolución N.º 03370-3-2021, “Declara fundado el recurso de apelación”, sobre servicio de producción de encarretado*

<b>N.º de Fundamento</b>	<b>Descripción</b>
1	Que según se advierte del Informe General de Fiscalización, la recurrente es una persona jurídica que tiene como actividad económica la fabricación de hilos y cables aislados.
2	Que la Administración reparó los servicios contenidos en las Facturas emitidas por su proveedor por el concepto de Producción de encarretado (encarretado, empacado y enrollado de los hilos y cables que fabrica).
3	Que por las referidas operaciones la recurrente proporcionó copia de las facturas que le fueron emitidas por el referido proveedor por los aludidos conceptos de servicio; así como constancia de depósitos de las detracciones, cheques emitidos al citado proveedor y constancias por transferencias por telecrédito para efectos de acreditar el pago.
4	Que la recurrente presentó el Contrato Privado de Prestación de Servicios firmada entre la recurrente y su proveedor, de cuyas cláusulas segunda y tercera se advierte que la citada empresa se dedica a la prestación de servicios para la industria y comercio en general, y en el presente contrato se obliga a prestar el servicio de encarretado, empacado y otros afines en los términos pactados en el referido contrato, siendo que la recurrente se obliga a pagar el monto de los servicios en forma y oportunidad convenientes, que en la cláusula cuarta se establece que el servicio será prestado en forma permanente y en las instalaciones de la recurrente.
5	Que la recurrente adjuntó los Reportes de Trabajo efectuados por terceros, en los que se detalla los artículos, la cantidad, el tipo de material (cobre, aislante, poli, acero, alum cable, cinta cu y cinta plas/Al) y peso expresado en kilogramos; se precisa que el prestador del servicio es el referido proveedor y el servicio por el que se factura es el encarretado, enrollado y despacho de cables. Al final de los reportes se expresan los totales de los pesos, que corresponden a los kilogramos facturados.
6	Que la recurrente presentó el documento denominado Anexo N.º 02-Relación y funciones de los trabajadores destacados, en el que se detalla número de DNI, apellidos y nombres que según la recurrente son trabajadores destacados por el proveedor, precisándose adicionalmente que los obreros destacados no son calificados por lo que desempeñarían indistintamente de acuerdo con la necesidad las funciones de encarretado, empacado, enrollado y despacho.
7	Que los Reportes de Trabajo efectuados por terceros y la Relación y funciones de los trabajadores destacados demostrarían la existencia de trabajadores destacados en las instalaciones de la recurrente que se encargarían de las funciones de encarretado, empacado y otros afines, los cuales junto con la demás documentación presentada, constituyen indicios razonables del servicio prestado, y al no haber la Administración realizado otras verificaciones sobre la fehaciencia de tales servicios, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en dicho extremo.

Nota: Esta tabla muestra los diferentes criterios que emitió el Tribunal en contra de la Administración Tributaria por desconocer la operación sobre servicio de Producción de encarretado.

En esta tabla, el tribunal señala que la Administración Tributaria no ha seguido los lineamientos que el mismo tribunal estableció en la tabla 5. En dicha tabla se indicó lo siguiente: “Para demostrar que una operación es no real, es necesario que se examinen

todas las circunstancias del caso, se empleen las pruebas adecuadas y posibles según lo permita la ley tributaria, evaluándolas en conjunto y con justificación razonada”.

En el presente caso, vemos que la referida entidad tributaria ha fundamentado su decisión de desconocer la operación sobre servicio de producción de encarretado, al mencionar que el recurrente no demostró con los medios probatorios correspondientes la efectiva prestación del servicio de encarretado, empacado y otros afines por parte de los trabajadores de la empresa, toda vez que no proporcionó la documentación que permita corroborar las funciones desarrolladas por cada operario, el control de estas por parte de la empresa contratista, reportes, informes y demás elementos que proporcionen razonabilidad respecto del gasto materia de observación.

Si bien el recurrente no proporcionó los documentos al que hace referencia la administración tributaria, este presentó otros medios de prueba tales como facturas detallando el servicio específico, constancia de depósito de detracciones, cheques emitidos al proveedor y Contratos, de cuyas cláusulas segunda y tercera se advierte que la citada empresa se dedica a la prestación de servicios para la industria y comercio en general, y en el presente contrato se obliga a prestar el servicio de encarretado, empacado y otros afines en los términos pactados en el referido contrato, siendo que la recurrente se obliga a pagar el monto de los servicios en forma y oportunidad convenidas, que en la cláusula cuarta se establece que el servicio será prestado en forma permanente y en las instalaciones de la recurrente.

Tomando en consideración esta cláusula del contrato la recurrente presentó los Reportes de Trabajo efectuados por terceros, en los que se detalla los artículos, la cantidad, el tipo de material (cobre, aislante, poli, acero, alum cable, cinta y cinta plas/AI) y peso expresado en kilogramos; Relación y funciones de los trabajadores destacados, en

el que se detalla número de DNI, apellidos y nombres que según la recurrente son trabajadores destacados por el proveedor, precisándose adicionalmente que los obreros destacados no son calificados por lo que desempeñarían indistintamente de acuerdo con la necesidad las funciones de encarretado, empaçado, enrollado y despacho.

La presente resolución del Tribunal resulta adecuada para desconocer lo actuado por la administración tributaria, ya que estamos de acuerdo con el criterio de que se debería de realizar de realizar actuaciones complementarias en las cuales deben de sustentarse su decisión de desconocer la realidad de las operaciones y sobre todo debe de evaluar de manera conjunta el total de medios probatorios aportados por los contribuyentes, lo cual no sucedió en el presente caso, cayendo la Administración Tributaria en arbitrariedad al desconocer las operaciones realizadas, ya que de haberlo hecho se hubiese podido acreditar la realidad de las operaciones.

#### **4.6 Fortalezas y debilidades de la investigación**

Una de las fortalezas de esta investigación es la identificación de los criterios que el Tribunal posee con respecto a la facultad discrecional de la Administración Tributaria para detectar operaciones no auténticas. Estos criterios se han explicado en secciones previas, y funcionan como una orientación tanto para la Administración Tributaria como para los contribuyentes que puedan verse involucrados en un proceso de fiscalización. En situaciones en que la entidad ejerza su prerrogativa discrecional para determinar la existencia de operaciones no auténticas, estos criterios pueden servir como un marco de referencia.

Otras de las fortalezas que se ha tenido en la realización de la presente investigación es la recolección de datos, ya que se ha analizado las resoluciones que emite el Tribunal respecto a la facultad discrecional de la administración tributaria, dichas

resoluciones se obtuvieron solo de la página web oficial <https://www.mef.gob.pe/tribunal-fiscal>, portal en el cual se sistematiza todas las resoluciones que emite el Tribunal sea de tributos internos, tributos aduaneros, y tributos municipales; no siendo necesario solicitar al Tribunal las resoluciones por escrito y que nos entreguen en físico, facilitando la investigación.

Una debilidad encontrada dentro de la investigación fue respecto a los criterios que emitió el Tribunal fundados a favor del contribuyente, ya que estos criterios se dieron solo para una determinada operación, comprobante de pago y/o resolución de determinación, mas no se realizó por el total de argumentos que presentó el contribuyente para sustentar la realidad de las operaciones, es decir, las resoluciones que emitió el Tribunal fundados a favor del contribuyente, solo fueron fundados en parte, en donde se revocó algunos argumentos, por lo que los resultados podrían variar un poco, sin embargo, no serían determinantes, ya que la tendencia en la misma.

#### **4.7 Comparación de los resultados con otras investigaciones**

No ha sido posible comparar los resultados de la presente investigación con otras, ya que no se han encontrado investigaciones similares, por lo que la mayoría de investigaciones que tocan el tema sobre la facultad discrecional de la Administración Tributaria que analizan el tema de operaciones no reales, analizaron la facultad discrecional de manera general o dentro del procedimiento de fiscalización o describieron el problema de las operaciones no reales, no enfocándose en analizar o medir de alguna forma si hay atisbos de arbitrariedad o no, por ejemplo; de las referencias tomadas de esas investigaciones se tienen como títulos de sus investigaciones: la facultad discrecional de fiscalización de la Administración Tributaria en el proceso de auditoría; operaciones no reales según el artículo 44 de la Ley del Impuesto General a las Ventas, entre otros.

Estos estudios, contrario a lo analizado en la presente investigación, que es el análisis sobre la facultad discrecional de la Administración Tributaria para determinar operaciones no reales, fue de manera específica, si bien, esta facultad se encuentra dentro de la facultad discrecional del procedimiento de fiscalización, el presente estudio quiso analizar un aspecto más específico y poder determinar si la Administración Tributaria actúa arbitrariamente al aplicar su facultad discrecional para para determinar operaciones no reales, teniendo un criterio más objetivo el de analizar la actuación y decisiones de la administración a la luz de un análisis de la jurisprudencia del Tribunal fiscal que nos da los lineamientos resolutivos (incluso aunque no sean vinculantes) y además evalúa la actuación y decisiones de la administración respecto de ellos.

La única investigación identificada que aborda un análisis jurisprudencial del tribunal fiscal sobre operaciones no reales, corresponde a la tesis presentada para obtener el grado de Doctor en Derecho en la Universidad Católica de Santa María. Esta investigación fue llevada a cabo por la Mg. Silda Valdez Velazco y se titula: “Causas de la determinación como operaciones no reales y no fehacientes en la jurisprudencia del tribunal fiscal y sus efectos en los derechos y las obligaciones de los contribuyentes. Perú-2017”; sin embargo, a diferencia del objetivo de la presente investigación que fue “Determinar si la Administración Tributaria actúa arbitrariamente al aplicar su facultad discrecional para para determinar operaciones no reales” tomando en cuenta resoluciones del tribunal fiscal emitidas el 2021. El objetivo principal de la tesis en mención para Valdez (2022) fue el de “establecer cuáles son las causas de la determinación como operaciones no reales o no fehacientes respecto del impuesto general a las ventas y el impuesto a la renta en la Jurisprudencia del Tribunal Fiscal”, tomando en cuenta resoluciones emitidas por el tribunal fiscal el año 2017; si bien ambas investigaciones

analizan resoluciones del tribunal fiscal referidas a operaciones no reales; los objetivos y conclusiones son diferentes.

## CONCLUSIONES

El Tribunal, en más del 82 % de las decisiones que adoptó en última instancia administrativa, respaldó los argumentos dados por la Administración Tributaria, y de esta manera, al desestimar los argumentos dados por los contribuyentes, hizo evidente que la Administración Tributaria no actúa arbitrariamente al aplicar su facultad discrecional para determinar operaciones no reales.

La Administración Tributaria cumple en más de un 82 % con los criterios que ha establecido el Tribunal respecto a la facultad discrecional para determinar operaciones no reales.

Los principales criterios aportados por el Tribunal Fiscal respecto a la facultad discrecional de la Administración Tributaria para determinar operaciones no reales fueron que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales y que para probar un operación la carga de la prueba respecto a su existencia recae primordialmente en el contribuyente que alega su existencia.

Los criterios recurrentes del Tribunal Fiscal, fundados a favor del contribuyente sobre la facultad discrecional de la Administración Tributaria para determinar operaciones no reales, fueron los siguientes: La Administración Tributaria no debe basarse exclusivamente en incumplimiento de los proveedores, sino, debe actuar una serie de elementos probatorios y evaluarlos en conjunto, para determinar si la operación es no real” y que “para demostrar que una operación es no real, es preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, se debe actuar los medios probatorios pertinentes y

sucedáneos siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario, valorándonos de forma conjunta y con apreciación razonada.

La mayoría de las resoluciones analizadas han demostrado que la Administración Tributaria no actúa arbitrariamente al aplicar su facultad discrecional para determinar operaciones no reales, ya que de las resoluciones que salieron fundados a favor del contribuyente, se ha constatado que no aplica a todos los reparos efectuados, si no, a alguno en específico.

## RECOMENDACIONES

1. Se sugiere analizar en futuras investigaciones similares, resoluciones del Tribunal Fiscal de años más recientes, a efectos de determinar el criterio que toma cada sala y poder compararlos.
2. Se recomienda realizar una investigación respecto a la facultad discrecional para determinar sanciones dentro del procedimiento de fiscalización.
3. Se exhorta realizar una investigación sobre la jurisprudencia que emitió el Poder Judicial respecto a la facultad discrecional de la Administración Tributaria para determinar operaciones no reales.
4. Se sugiere incorporar el inciso c) al artículo 44 del TUO de la Ley del IGV aprobada por DS055-99-EF y normas modificatorias, en los siguientes términos “(...) c) La carga de la prueba para demostrar que una operación es real corresponde al contribuyente quien alega su existencia”.
5. Se recomienda que el Tribunal Fiscal, en cumplimiento de sus funciones, emita resoluciones de observancia obligatoria respecto de los principales criterios sobre operaciones no reales, de forma que haya criterios específicos a seguir por la Administración Tributaria de forma que también haya mayor seguridad para los contribuyentes.

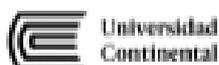
## REFERENCIAS

- Alarcón, M. & Saldaña, H. (2012). *La facultad discrecional de fiscalización de la administración tributaria en el proceso de auditoría*. [Tesis de Pregrado, Universidad Señor De Sipán]. <https://hdl.handle.net/20.500.12802/2020>
- Aguilar, H. (2016). *La carga de la prueba en la configuración de las operaciones no reales establecidas en el artículo 44° de la Ley Del IGV*. [Tesis de Maestría, Universidad De Lima]. <https://hdl.handle.net/20.500.12724/9514>
- Bustamante, J. (2019). *Las acciones inductivas de la SUNAT y la vulneración a los derechos a la seguridad jurídica y al debido procedimiento del contribuyente*. [Tesis de Maestría, Universidad Católica Santo Toribio De Mogrovejo]. <http://hdl.handle.net/20.500.12423/2234>
- Carrillo, M. (29 de agosto de 2022). Quince (15) documentos mínimos probatorios para sustentar la fehaciencia de los gastos empresariales ante Sunat. <http://blog.pucp.edu.pe/blog/miguelcarrillo/2022/08/29/quince-15-documentos-minimos-probatorios-para-sustentar-la-fehaciencia-de-los-gastos-empresariales-ante-sunat/>
- Casanova Regis, R. (2011). Operaciones no reales y su regulación en la Ley del impuesto general a las ventas (parte 1). *I+D Tax & Legal: Novedades Jurídicas y Fiscales*, 1(6), 14-21. <https://www.kpmg.com/PE/es/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/revistaID/Documnts/Revista-ID-TL-No-6.pdf>
- Chau, L. & Lozano, O. (2001). La queja como medio para cuestionar las actuaciones de la administración tributaria. *Derecho & Sociedad*, (17), 105-114. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/16844>
- Capillo, S. (2020). La queja y las posibles irregularidades que surgen en el procedimiento de fiscalización tributaria como consecuencia de la declaratoria de nulidad de las resoluciones de determinación y multas. *Revista Tributum Cedetri*, (1), 39-43. [https://derecho.usmp.edu.pe/cedetri/REVISTA\\_TRIBUTUM\\_CEDETRI\\_USMP.pdf](https://derecho.usmp.edu.pe/cedetri/REVISTA_TRIBUTUM_CEDETRI_USMP.pdf)
- Muñoz-Nájar, B. & Soria, A. (2000). Precisiones sobre las Facultades Discrecionales de la Administración Tributaria. *Derecho & Sociedad*, (14), 78-87. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/view/17193>
- Martínez, S. (2017). Una aproximación teórica al concepto de discrecionalidad jurídica en el Derecho Administrativo. *Revista de Derecho (Universidad Católica Dámaso A. Larrañaga, Facultad de Derecho)*, (15), 89-112. <http://dx.doi.org/10.22235/rd.v1i15.1374>
- Ministerio de Economía. (s.f.). Búsquedas de precedentes jurisprudenciales del Tribunal Fiscal. Operaciones No Reales. Facultad Discrecional. [http://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo\\_Contenido.htm](http://apps4.mineco.gob.pe/ServiciosTF/nuevo_Contenido.htm)

- Robles, C. (2018). *La Sunat y los procedimientos administrativos tributarios*. Pontificia Universidad Católica Del Perú, Fondo Editorial. <http://repositorio.pucp.edu.pe/index/handle/123456789/170694>
- Rubio, M. (2011). *El Sistema Jurídico*. Pontificia Universidad Católica del Perú, Fondo Editorial.
- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. (9 setiembre 2019). Sunat fortalece acciones de fiscalización contra las operaciones no reales. [Comunicado de prensa]. <https://www.sunat.gob.pe/salaprensa/2019/setiembre/NotaPrensaN0842019.doc>
- Vaca, V. (2012). La discrecionalidad administrativa y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. *Revista de Derecho Administrativo*, (11), 181-202. <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoadministrativo/article/view/13553/14178>
- Valdez, S. (2022). *Causas de la determinación como operaciones no reales y no fehacientes en la jurisprudencia del tribunal fiscal y sus efectos en los derechos y las obligaciones de los contribuyentes. Perú – 2017*. [Tesis de Doctorado, Universidad Católica de Santa María]. <https://repositorio.ucsm.edu.pe/handle/20.500.12920/11913>

## Anexos

Acta de aprobación del comité de ética



Huancayo, 08 de agosto de 2022

**OFICIO N° 154-2022-CE-FD-UC**

Señor(a):

**ERIK ADDERLY AVILA CALDERÓN**

Presente-

**EXP. 154-2022**

Tengo el agrado de dirigirme a usted para saludarle cordialmente y a la vez manifestarle que el estudio de investigación titulado: "LA FACULTAD DISCRECIONAL PARA DETERMINAR OPERACIONES NO REALES POR PARTE DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN RELACIÓN A LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL" ha sido **APROBADO** por el Comité de Ética en Investigación de la Facultad de Derecho, bajo las siguientes condiciones:

- El Comité de Ética puede en cualquier momento de la ejecución del trabajo solicitar información y confirmar el cumplimiento de las normas éticas.
- El Comité puede solicitar el informe final para revisión final.

Aprovechamos la oportunidad para renovar los sentimientos de nuestra consideración y estima personal.

Atte,

  
 **Claudia Ríos Cotazo**  
Comité de Ética en Investigación  
Facultad de Derecho  
Presidente  
Universidad Continental

Ficha de análisis documental.

<b>Ficha de Análisis Documental</b>		<b>Código:</b>	
<b>Nº Resolución: Actos administrativos Apelados</b>		<b>Fecha:</b>	
<b>Procedencia Territorial</b>			
<b>Actos administrativos Apelados</b>			
<b>Sector Economico</b>	<b>Agropecuario</b>		<b>Construcción</b>
	<b>Pesca</b>		<b>Comercio</b>
	<b>Mineria e Hidrocarburos</b>		<b>Otros Servicios</b>
	<b>Manufactura</b>		
<b>Principales Argumentos del contribuyente</b>			
<b>Medios probatorios del contribuyente</b>			
<b>Principales criterios del Tribunal Fiscal</b>			
<b>Criterios del Tribunal Fiscal Sobre medios probatorios</b>			
<b>Principales argumentos de la administración tributaria</b>			
<b>Argumentos de la administración tributaria sobre medios probatorios</b>			
<b>Parte resolutive</b>	<b>Fundada a favor del Contribuyente</b>		
	<b>Fundada a favor de la Administración Tributaria</b>		
<b>Razón Esencial de la Decisión</b>			
<b>Fuentes Normativas</b>			
<b>Precedente vinculante</b>	<b>SI</b>	<b>NO</b>	
<b>Observaciones</b>			