

**UNIVERSIDAD NACIONAL DE LA PLATA**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**“19 SIMPOSIO REGIONAL DE INVESTIGACIÓN CONTABLE”**

**ÁREA DE INVESTIGACIÓN: AUDITORÍA ASEGURAMIENTO Y COMPLIANCE**

Tema

**Propuesta de creación de la definición de Auditoría forense tributaria en el Perú para ser aplicada en la investigación administrativa de los delitos tributarios.**

Por: SONIA JACKELINE, MIRANDA AVALOS<sup>1</sup>

Setiembre-2023

---

<sup>1</sup> Magister en Política Fiscal y Sistema Tributario, con mención en Auditoría Tributaria; Profesor Universitaria de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos- Facultad de Ciencias Contables- Escuela de Gestión Tributaria y Contabilidad. Correo (smirandaa@unmsm.edu.pe)

## RESUMEN

**El propósito** de la presente investigación es crear una definición de la auditoría forense tributaria en la detección de evasión fiscal. **El objetivo** de la investigación es determinar la importancia de la auditoría forense tributaria como nuevo enfoque teórico y metodológico para aplicar en los procedimientos de fiscalización en la detección de la evasión fiscal con indicio de defraudación tributaria por parte del auditor SUNAT. En relación a la **metodología** la investigación fue cualitativa – descriptiva, para el recojo de información se utilizó el método de revisión bibliográfica – documental. **Los resultados** muestran que en América latina y el mundo es muy poco estudiado el fenómeno de auditoría forense tributaria y en relación a la aplicación del concepto propio de auditoría forense tributaria solo una investigación la ha realizado siendo del país de Bolivia y el segundo país sería Perú con la presente investigación, los demás países en su generalidad consideran a la auditoría forense como una herramienta de eficacia en el control y detección de los delitos tributarios tales como Colombia, México y Panamá. **Se concluye**, que la auditoría forense en su generalidad se presenta como una herramienta para las instituciones encargadas de la gestión de los tributos en la investigación, lo cual evidencia su poco estudio y aplicación, donde paradójicamente se pueden obtener pruebas y evidencias acerca de la consumación de la evasión tributaria como tipo de fraude financiero con la metodología de la auditoría forense tributaria como nuevo enfoque en la ciencia forense.

**Palabras Claves:** Auditoría forense, evasión fiscal, delitos tributarios, auditoría forense tributaria.

## SUMMARY

The purpose of this research is to create a definition of tax forensic audit in the detection of tax evasion. The objective of the investigation is to determine the importance of the forensic tax audit as a new theoretical and methodological approach to apply in the examination procedures in the detection of tax evasion with evidence of tax fraud by the SUNAT auditor. In relation to the methodology, the research was qualitative - descriptive, for the collection of information the method of bibliographical - documentary review was used. The results show that in Latin America and the world the phenomenon of tax forensic audit is very little studied and in relation to the application of the concept of tax forensic audit only one investigation has been carried out being from the country of Bolivia and the second country would be Peru. With the present investigation, the other countries in general consider forensic auditing as an effective tool in the control and detection of tax crimes such as Colombia, Mexico and Panama. It is concluded that the forensic audit in its generality is presented as a tool for the institutions in charge of the management of taxes in the investigation, which shows its little study and application, where, paradoxically, tests and evidence can be obtained about the consummation. of tax evasion as a type of financial fraud with the forensic tax audit methodology as a new approach in forensic science.

Keywords: Forensic audit, tax evasion, tax crimes, forensic tax audit.

## **1. INTRODUCCIÓN.**

El termino forense entre su origen y su evolución a través de la historia, Lugo (2004) citado por López y Escobar (2014) afirma tajantemente que desde sus raíces greco-latinas, nunca se asemejo a necropsias o autopsias; en cambio siempre estuvo relacionado con los foros “Fórum”, que eran reuniones de grandes personalidades de la época, con el objeto de debatir temas de interés delante del pueblo, aplicación de la ley y la aplicación de condenas y ejecuciones de los diferentes presos que habían sido condenados. Con el transcurso del tiempo, el término forense se ha aplicado a todo lo concerniente a la aplicación del derecho y a la ley. (López & Escobar, 2014). La auditoría forense es una ciencia tomando como referencia a Bunge (1959) que señala que “la ciencia se caracteriza por se un conocimiento racional, sistemático, exacto, verificable y por consiguiente falible” (Bunge, 1959). En consecuencia, para Izquierdo (2016), la auditoria forense es la ciencia encargada de la detección e investigación profunda de fraudes significativos, cuya labor se enfoca hacia la demostración, prevención y control de estos. Los resultados son generalmente puestos a consideración de la justicia, que analizará y emitirá su juicio sobre los delitos cometidos (Izquierdo, 2016) entendiendo que para nuestra investigación la auditoria forense es una ciencia, en ese orden de ideas la auditoria forense tributaria concepto que no existe en la literatura académica por lo cual proponemos como definición siendo una técnica de la auditoria forense que integra conocimientos contables, jurídicos tributarios, procesales y financieros para la lucha de los delitos tributarios. La importancia de la definición nos permite entender la importancia de los tributos tal como señala Lugo (2004) citado por López y Escobar (2014) los recursos tributarios constituyen la mayor fuente de financiación del Estado, razón por la cual la evasión tributaria con probanza del dolo es decir la conducta intencionada de no pagar tributos, es considerado el fraude financiero que mayor daño le causa a las estructuras sociales; los países hispanoamericanos, manifiestan que éste se constituye la cadena causal de la fuga de grandes sumas de dinero, que se consideran necesarios para el perfecto funcionamiento del órgano administrativo, legislativo y judicial de las naciones lo que conlleva que el retraso económico, los problemas en la educación, el sistema de salud deficiente, el atraso tecnológico y la seguridad social débil, son solo algunas de las secuelas de la evasión fiscal, debido a que el Estado depende de estos recursos para financiar sus operaciones (López y Escobar, 2014)

De lo expuesto se hace necesario que el fiscalizador tributario de SUNAT (administración tributaria peruana) tenga en cuenta los procedimientos de la auditoria forense enfocado en el campo tributario lo que conlleva la correcta tipificación y comprobación de los delitos tributarios.

## **2. Marco Teórico**

### **2.1 Auditoría forense:**

Es una auditoría especializada en descubrir y divulgar fraudes y delitos tal es así que Beltran (2022) señala:

La auditoría forense es una ciencia que, aplicada de forma sistemática, en cumplimiento de las normas establecidas técnicamente en la materia y con el apoyo de otras disciplinas, se constituye en un instrumento eficaz y concluyente para la prevención y detección de los delitos económicos, financieros y fiscales, mediante la obtención de evidencia, que permite alertar o contribuir con los tribunales encargados de impartir justicia.

La auditoría forense es útil y efectiva en la investigación de la evasión fiscal en la medida en que las destrezas y habilidades adquiridas a través de este tipo de metodología investigativa financiera, tiene como resultado el fortalecimiento de la administración tributaria y sus actividades de control con el fin de reforzar los mecanismos para evitar el fraude y la evasión fiscal en la sociedad (López y Escobar, 2014, pp. 77).

### **2.2 Metodología para la aplicación de la Auditoría Forense**

Beltran (2022) La auditoría forense está encaminada a prevenir y detectar la existencia del fraude, determinando: la cuantía a la cual asciende el fraude, consecuencias y efectos indirectos y directos, presuntos autores, posible caracterización, cómplices y colaboradores (Beltrán, 2022).

### **2.3 Auditoría forense tributaria y su importancia.**

La auditoría forense tributaria concepto que no existe en la literatura académica por lo cual proponemos como definición siendo una técnica de la auditoría forense que integra conocimientos contables, jurídicos tributarios, procesales y financieros para la lucha de los

delitos tributarios. La importancia de la definición nos permite entender la importancia de los tributos en la administración financiera de cualquier Estado.

La auditoría forense en el procedimiento de fiscalización reside en que por medio de ella se consigue descubrir hechos económicos que dan como resultado obligaciones de tipo tributario, establecer las cuantías de esas obligaciones y fundar por medio de pruebas, hechos que pueden ser catalogados como operaciones ilegales con injerencia fiscal. (López y Escobar, 2014, pp. 27)

Bareño y Sepulveda (2010) citador por López y Escobar (2014) establecen que la importancia de la auditoría forense está radicada en que este tipo de metodología, les brinda a las autoridades judiciales y a los organismos de control las herramientas necesarias para comprobar posibles fraudes, mediante la investigación, el análisis, la evaluación y la interpretación, con las cuales se puedan fundamentar las evidencias en contra de los grupos de delincuencia. Dentro de los grupos de delincuencia se encuentran los contribuyentes que debiendo aportar lo que le corresponde bajo el principio de equidad tributaria y a su capacidad económica no lo hacen, evadiendo sus obligaciones fiscales con el Estado y con la sociedad en general, tal es así que el profesional contable fiscalizador SUNAT, especialista en ciencias forenses con enfoque tributario debe tener en cuenta entre otros ejemplos que las declaraciones de impuestos pueden potencialmente ser presentadas en forma incorrecta, subvalorando ingresos o activos y sobrevalorando los gastos o los pasivos, violando de esta forma las normas contables, tributarias, civiles y comerciales, incurriendo en este delito característico de la sociedad actual. (López y Escobar, 2014, pp. 77)

### **Justificación y campo de aplicación de la auditoría forense tributaria**

La evasión fiscal es un fenómeno tan generalizado que ya ha sido aceptado por la sociedad como una actitud normal y bien presentada, situación que dificulta a la administración tributaria la identificación de los contribuyentes morosos y que no cumplen con sus obligaciones impositivas; es por esto, que el procedimiento de fiscalización toma vital importancia en el contexto social tanto a nivel mundial como en el entorno nacional y municipal. Pero ante las notables debilidades del sistema de fiscalización, se hace necesario reforzar este método normativo con los procedimientos y técnicas característicos de la auditoría forense tributaria para así

disminuir esta práctica que tanto daño le hace a la sociedad en general. (López y Escobar, 2014, pp. 109)

Gráfico N° 1: Conceptualización de fiscalización

<b><i>Aportaciones teóricas</i></b>	<b><i>Autor</i></b>
La fiscalización se encuentra orientada a inspeccionar y vigilar que los sujetos pasivos económicos y jurídicos, cumplan sus obligaciones con respecto a los impuestos, los derechos, los productos, los aprovechamientos y la seguridad social.	Adam y Bacerril (Citados por Jimenez, 2003)
La fiscalización es un procedimiento Estatal cuando se encuentra orientada a proteger los recursos pertenecientes al erario público; por otro lado, se constituye en una función no Estatal si su perspectiva se destina a garantizar la seguridad de los bienes y recursos sociales.	Franco (2004)
La fiscalización aplicada al ámbito tributario hace referencia al conjunto de acciones ejecutadas por la administración de impuestos, tendientes a que los sujetos pasivos hagan efectivas sus obligaciones sustanciales (Pago de impuesto) y formales (Inscripción en el Registro Único Tributario, presentación de informes, declaraciones, relaciones, comunicaciones, solicitud de autorización y permisos) con el objetivo esencial de disminuir la evasión fiscal en la nación.	Otálora et al (2007)
Función ejercida por los organismos estatales tendiente a controlar y comprobar que los ingresos y gastos públicos se encuentren acorde a lo que dictan las disposiciones legales.	Agudelo et al (2008)
Proceso normativo y legal orientado a establecer vínculos entre el Estado y la sociedad.	Rodríguez (2008)

Fuente: (López & Escobar, 2014)

Es importante que el fiscalizador SUNAT interiorice que la única forma de descubrir delitos tributarios mediante la defraudación tributaria es en el procedimiento de fiscalización. En Perú lo tenemos regulado en el Art. 62° del Código Tributario. DS, 133-2013-EF y en el procedimiento de fiscalización. DS 085-2007 y sus modificaciones.

Gráfico N° 2: Fiscalización de acuerdo al campo de acción

<i><b>Campo de acción</b></i>	<i><b>Enfoque de la fiscalización</b></i>
Contribuyentes que no se encuentran registrados.	La fiscalización debe estructurar los mecanismos necesarios para identificar los contribuyentes se encuentran desconocidos.
Contribuyentes registrados pero que no cumplen con las obligaciones formales y sustanciales.	El enfoque de la fiscalización en este campo, se encuentra dirigido a identificar a los contribuyentes que cumplen formalmente sus obligaciones y los que no lo hacen; por otro lado, la corresponde a la administración tributaria estructurar los mecanismos para lograr que los sujetos pasivos declaren y efectúen el pago del impuesto.
Contribuyentes que declaran incorrectamente.	En este punto, la fiscalización debe efectuar un control eficiente de los sujetos pasivos que cumplen con la obligación tributaria de manera inexacta, incorrecta o con errores aritméticos.
Contribuyentes que no pagan oportunamente o no hacen efectivo el pago de la obligación tributaria.	Le corresponde a la fiscalización, diseñar los mecanismos necesarios para identificar los contribuyentes que no hacen efectivo el pago del impuesto, mediante la comparación de las listas de pago y efectuar las acciones pertinentes.

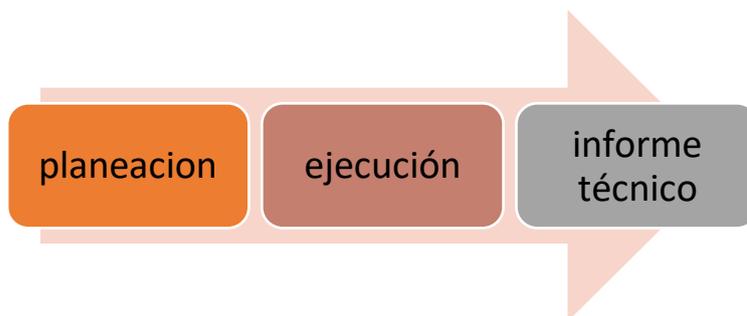
Fuente: (López & Escobar, 2014)

Del grafico nos permitimos señalar que la auditoria forense tributaria tiene su campo de aplicación desde el procedimiento de fiscalización tributaria hasta la elaboración del informe de indicios de delito tributario.

Por lo expuesto la auditoria forense- tributaria se posiciona como un gran elemento de apoyo en la investigación y control tributario,

#### **2.4 Fases de la auditoria forense enfocado a la auditoria forense tributaria:**

Gráfico N° 3: Fases de la auditoria forense.



**Fase de Planeación:**

“Permite el conocimiento y comprensión de la entidad, identifica y se evalúa riesgos asimismo se evalúa la materialidad relativa, con el fin de llevar a cabo la ejecución del encargo de auditoría, lo que le permitirá la detección del fraude financiero” (Beltrán,2022,p.21). En la auditoria forense tributaria también tenemos la fase de auditoria pero se enfoca en al detección del fraude tributario, es decir el fiscalizador de la SUNAT, tiene la oportunidad más importante de detectar el delito de defraudación tributaria en el etapa de fiscalización misma que se complementa con la aplicación de la auditoria forense tributaria misma que proponemos como nuevo concepto.

### **Fase de ejecución:**

Esta fase es una de las mas importantes sin desmerecer las anteriores fases ya que acá encontramos los sustentos que permitirán sustentar si existe o no fraude.

“El auditor forense obtendrá la evidencia suficiente y confiable en base a la inspección, observación, confirmación externa, recálculo, reejecución, procedimientos analíticos e indagación” (Beltrán,2022,p.23).

Para llevar a cabo la auditoria forense tributaria bajo la etapa de planeación y ejecución nos ayudaremos de las Normas Internacionales de Auditoria en adelante (NIAS) siguientes:

Gráfico N° 4: NIAS aplicables en la fase de planeación y ejecución en la auditoria forense.

<b>N° NIA</b>	<b>Detalle de la NIA.</b>
<b>Principios generales y responsabilidades</b>	
220	Control de calidad de la auditoria.
230	Documentación de auditoria
<b>Planeación</b>	
300	Planificación de la auditoria de los estados financieros
310	Conocimiento del negocio
315	Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno.
320	Importancia relativa o materialidad en la planificación y ejecución de la auditoria.
330	Respuestas del auditor a los riesgos valorados

Evaluación del riesgo y respuesta a los riesgos evaluados/control interno	
400	Evaluación de riesgos y control interno
402	Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios.
450	Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría.

En relación a la recopilación de evidencias siendo una de las tareas muy importantes en la auditoría forense tributaria puesto que es aquí donde podremos clasificar y sustentar que estamos ante un ilícito penal bajo la tipicidad de defraudación tributaria. Nos soportaremos en las siguientes NIAS.

Gráfico N° 5: NIAS aplicables en la recopilación de evidencia del trabajo de auditor forense-tributario.



Por “evidencia de auditoría” entendemos a toda información que utiliza el auditor para llegar a las conclusiones en las que se basa su opinión de auditoría. Se obtiene al aplicar procedimientos de evaluación de riesgo. (inspección, observación, investigación y confirmación) pruebas de control y procedimientos sustantivos. Sousa (2019)

La Norma Internacional de Auditoría (NIA) 500, indica que: “la evidencia de auditoría es toda información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información. Igualmente, la información que sustenta y corrobora las afirmaciones de la dirección como cualquier información que contradiga dichas afirmaciones”.

Hernandez, Gallego, Ordoñez, & Alvarez (2021) ahondan sobre el tema señalando: la evidencia es cualquier objeto relacionado con una conducta que sirve para determinar las circunstancias reales en las que el hecho se realizó.

En cambio, la “prueba” es cualquier clase de materia o medio que demuestra, aclara o confirma la verdad de cada hecho o punto de litigio; ya sea favor de una u otra parte. Sousa (2019) en RAE (2021) señala que “es la certeza, clara y manifiesta y tan perceptible de una cosa que nadie puede racionalmente de ella”.

La prueba es la demostración legal de la verdad de un hecho. Lo que busca es justificar la verdad por los medios que autoriza y reconoce como eficaces la propia ley. La prueba física es toda cosa u objeto que pueda aportar información en el hecho; la prueba testimonial es la expresión de un tercero ante un juez y la prueba pericial es la expresión de una persona especializada en relación a su profesión. (Hernandez, Gallego, Ordoñez, & Alvarez, 2021).

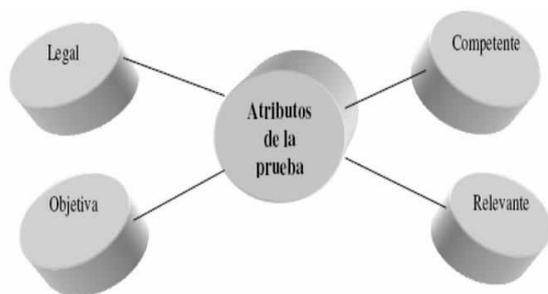
Para que las pruebas tengan validez deben ser incorporadas al proceso conforme a las disposiciones del Código Penal y Código Procesal Penal.

En este orden de ideas la evidencia en auditoría forense tributaria se ve complementada con la carga de la prueba en materia tributaria.

## **2.5 ATRIBUTOS DE LA PRUEBA**

Los atributos de la prueba corresponden a que tiene que ser legal, competente, relevante y objetiva.

Gráfico 6: Atributos de la prueba



Fuente: De la Cruz (2006)

### **LA PRUEBA EN EL DERECHO DESDE EL ENFOQUE PERUANO.**

Este reconocimiento del derecho a probar como parte del derecho a un debido procedimiento administrativo tiene desarrollo en la Norma IV del Título Preliminar de la Ley 27444 Ley General de Procedimiento Administrativo y sus modificatorias, en virtud de la cual el debido procedimiento comprende el derecho a exponer argumentos, a ofrecer y producir pruebas y a obtener una decisión motivada y fundada en derecho.

Ledezma (2017) señala: Estando a lo expuesto, por prueba en el ámbito del derecho debe entenderse a aquella actividad necesaria que implica demostrar la verdad de un hecho, su existencia o contenido según los medios establecidos por la ley. En tal sentido, la prueba recae sobre quien alega algo, ya que el principio establece que quien alega debe probar tal como lo señala el Art. 196 del Código Procesal Civil "la carga de la prueba corresponde a quien afirma hechos que configuran su pretensión o a quien los contradice alegando nuevos hechos".

Ledezma (2017, p.45) en su libro la prueba en el proceso civil nos señala:

Tradicionalmente se entendía que la carga de la prueba pesaba sobre la parte que afirmaba la existencia de algún hecho controvertido. El otro litigante dejaba satisfecha su posición con la sola negativa expresa. Con el correr del tiempo los hombres de derecho se dieron cuenta que se presentaban situaciones donde la parte que negaba tenía a su alcance la facilidad de la prueba y la ocultaba de mala fe, mientras que estaba lejos de las posibilidades de la otra poder aportar elementos de convicción. La doctrina de las cargas probatorias dinámicas abandonó la óptica tradicional y distribuyó las obligaciones probatorias poniéndolas, tal como se ha señalado, en cabeza de la

parte que se encuentre en mejores condiciones para producirla. Esto se funda, entre otros preceptos, en el deber de colaboración y en el principio de solidaridad del demandado para el arribo a la verdad real.

En torno a la regulación que se debe dar a la carga de la prueba, opiniones expertas proponen un texto bajo la siguiente redacción:

Incumbe a las partes probar el supuesto de hecho de las normas que consagran el efecto jurídico que ellas persiguen. No obstante, cuando a una de las partes le resulte más fácil probar determinados hechos, corresponde a ella demostrarlos. Los hechos notorios y las afirmaciones o negaciones indefinidas no requieren prueba”. Otra idea que concurre a la carga probatoria dinámica es que la autoridad judicial señale desde el principio a la parte que goza de mayor facilidad para demostrar determinado hecho, ello en atención al principio de igualdad procesal. El juez debe requerir a la parte que le quede más fácil probar determinado hecho, para lo cual debe precisarse la oportunidad para hacerlo con el fin de no sorprender a las partes. Si bien tradicionalmente se entendía que la carga de la prueba pesa sobre la parte que afirma la existencia de algún hecho controvertido, una nueva concepción de la distribución de la carga de la prueba busca colocar la respectiva carga en cabeza de la parte que se encuentre en mejores condiciones de producirla. Esta nueva carga se funda en el deber de colaboración y en el principio de solidaridad del demandado para el arribo a la verdad real.

Peyrano citado por Ledesma (2008, p. 197) reconoce la aplicación de la “carga dinámica de la prueba” (denominada también “carga de la prueba compartida”):

La doctrina de las cargas probatorias dinámicas, abandonó la óptica tradicional y distribuye las obligaciones probatorias poniéndolas, tal como se ha señalado, en cabeza de la parte que se encuentre en mejores condiciones para producirla. Se funda, entre otros preceptos, en el deber de colaboración y en el principio de solidaridad del demandado para el arribo a la verdad real.

La doctrina reconoce que la labor probatoria tiene límites, así reconoce la existencia de la denominada “prueba diabólica” la misma que se concibe no como la prueba de un hecho inexistente sino de algo difícil de probar. Para ejemplificar señalaremos la STC del Exp. N° 06135-2006-PA/TC-Ica, caso que tiene como antecedentes un procedimiento sancionatorio.

En este caso, tal como desarrolla Arbulú ( 2015, p. 8) , se señaló:

En el procedimiento sancionatorio seguido contra la recurrente en Indecopi resulta que la parte denunciada debe probar que la parte denunciante carece del título del derecho que dice representar. Ahora bien, como es sabido, constituye principio procesal que la carga de la prueba corresponde a quien afirma un hecho. Si la sociedad colectiva denunciante afirma detentar la representación de determinadas obras, no resulta nada oneroso para ella exhibir el documento que la acredita. Por el contrario, si es a la parte denunciada a quien se exige acreditar que la sociedad colectiva carece del título de representación, significa ello una carga excesiva e intolerable. Esto es así debido a que mientras para la parte denunciante el acreditar la representación de la obra no significa carga alguna, dado que tiene a disposición el archivo de documentos donde consta el otorgamiento de la representación, para el denunciado significa una carga excesiva, de difícil acreditación, e incluso, para algún denunciado, de acreditación prácticamente imposible. Tal exigencia constituye un típico caso de prueba diabólica, dado que significa exigir al denunciado una prueba de difícil e, incluso, imposible acreditación, pero ello no por su inexistencia, sino por el considerable grado de dificultad que implica su obtención.

## **REGULACIÓN DE LA PRUEBA EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO**

Debemos de recordar que la ejecución de la auditoria se desarrollar sobre la base del principio de impulso de oficio (núm. 1.3 del artículo IV del TP de la LPAG): “las autoridades deben dirigir e impulsar de oficio el procedimiento y ordenar la realización o práctica de los actos que resulten convenientes para el esclarecimiento y resolución de las cuestiones necesarias”.

Por otro lado, existe consenso en el sentido de que el auditor debe aplicar el principio de verdad material (núm. 1.11 del artículo IV del TP la LPAG): “la autoridad administrativa competente deberá verificar plenamente los hechos que sirven de motivo a sus decisiones, para lo cual deberá adoptar todas las medidas probatorias necesarias autorizadas por la ley, aun cuando no hayan sido propuestas por los administrados o hayan acordado eximirse de ellas”.

La habilitación a la Administración Tributaria para ejercer el proceso de control se desarrolla desde el artículo 59° del Código Tributario que establece la obligación de que el deudor tributario determine la obligación tributaria (la que se presume veraz conforme al numeral 1.7 del artículo IV de la LPAG), en el Código Tributario se señala que esta declaración está sujeta a control de la Administración Tributaria.

En los artículos 61° y 62° del Código Tributario el Legislador le ha otorgado a la SUNAT facultades de verificación o fiscalización (que incluye la inspección, investigación y control de la deuda) del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, las cuales se ejercen de forma discrecional, dentro de los márgenes que establece la Ley.

Complementariamente, los numerales 5 y 6 del artículo 87° del Código Tributario establecen la obligación de los contribuyentes a permitir el control por la Administración, exhibir documentos y dar información que ésta requiera. Adicionalmente en el numeral 2 del artículo 56° de la LPAG señala el deber de colaboración de los administrados.

El deber de colaborar se entiende como el deber de soporte y entrega de información. No es un deber de aportación de todo lo que se crea conveniente entregar. El límite a probar está dado por la preclusión de la prueba: “no podrá presentarse en el procedimiento contencioso-tributario, aquello solicitado expresamente en el procedimiento de fiscalización”. Se espera que el Contribuyente debe ofrecer todas las pruebas que razonablemente sirvan para la verificación de los hechos declarados por él, incluso aquellas no señaladas específicamente por la Administración Tributaria.

Resulta del caso indicar que la regulación de la prueba y los medios probatorios se encuentra establecida en las disposiciones del Código Tributario aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF (en adelante, Código Tributario), el mismo que consigna los parámetros materiales a los cuales se deben sujetar aquellos con la finalidad de que pueda permitir a los administrados y a la Administración Tributaria acreditar debidamente sus dichos, lo que finalmente servirá de sustento para la emisión de cualquier decisión. (Morales, 2021)

Según lo previsto por el artículo 125° del Texto Único Ordenado del Código Tributario, los únicos medios probatorios que pueden actuarse en la vía administrativa son: i) los documentos; ii) la pericia; y, iii) la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración Tributaria.

Morales (2021, p.3 ) nos aclara más el tema, con relación al término “ documento”, y siguiendo la definición que nos ofrece el Código Procesal Civil en sus artículos 233 y 234:

por documento se entiende a todo escrito u objeto que sirve para acreditar un hecho, de lo que se desprende que es una definición amplísima, la que contempla, entre otros, a los escritos públicos o privados, los impresos, fotocopias, facsímiles o faxes, planos, cuadros, dibujos, fotografías, radiografías, cintas cinematográficas, microformas tanto en la modalidad de microfilm como en la modalidad de soportes informáticos, y otras reproducciones de audio o video, la telemática en general y demás objetos que recojan, contengan o representen algún hecho, o una actividad humana o su resultado.

De otro lado, por el término “pericia” debemos entender aun estudio desarrollado por un perito sobre un asunto en comendado por un juez, un tribunal u otra autoridad, que incluye la presentación de un informe (el informe pericial o dictamen pericial). Este informe puede convertirse en una prueba pericial y contribuir al dictado de una sentencia o resolución final. Asimismo, en el referido artículo 125º se hace referencia a las inspecciones del órgano encargado de resolver, diligencia que, al permitir al juzgador conocer de primera mano los hechos y circunstancias relacionados con el caso, brindará la necesaria inmediatez que garantiza una decisión final con pleno conocimiento de la realidad alrededor de la controversia. Morales (2021, p.4-7 )

El esquema del gráfico 7 nos ayuda a concretar la idea.

Gráfico 7: La prueba en el Código Tributario. Art. 125º.



Fuente: Sanchez (2021)

En relación a las manifestaciones que se señala en el gráfico7; la RTF N° 12732-5-2015 precisa: “si bien las declaraciones de parte pueden ser consideradas, ello solo podría efectuarse conjuntamente con las demás pruebas o verificaciones actuadas, no teniendo por sí solas valor probatorio”. Sanchez (2011, pp. 72-73) señala en relación a la prueba en materia tributaria:

La Administración Tributaria cuando está determinando la deuda tributaria, debe:

- Analizar todo el material probatorio conseguido durante la fiscalización.
- Analizar cualquier otro material probatorio conseguido de sus fuentes de captura de información.
- Realizar un juicio lógico para determinar la naturaleza de lo ocurrido en la realidad y, luego, subsumirlo en la norma jurídica que corresponda

Con respecto a la valoración de la evidencia y prueba obtenida durante el proceso de fiscalización encontramos que no hay reglas expresas en el Código Tributario, sin embargo en la referencia del artículo 125° del CT para el Procedimiento Contencioso Tributario y en el artículo 197° del Código Procesal Civil (CPC), se reconoce que para la valoración se utiliza el sistema de sana crítica. En la misma línea de razonamiento se ha pronunciado el Tribunal Fiscal ha reconocido la sana crítica (RTF N° 2289-4-2003), refiriéndose al CPC:

... dichas normas de valoración conjunta (del art. 197° del CPC) resultan de aplicación supletoria en el procedimiento de fiscalización y de determinación de la obligación tributaria, al no haberse previsto norma expresa que regule la valoración de la prueba en esa materia.

A continuación, presentamos 2 preguntas pertinentes al presente acápite.

### **Las declaraciones como medios probatorios**

Morales (2021 p.7) El artículo 125° del Código Tributario establece que las manifestaciones obtenidas en el procedimiento contencioso por la Administración deben ser debidamente valoradas; en tal sentido, en la Resolución N° 12732-5-2015 tenemos un caso en el que el contribuyente a fin de acreditar su pretensión, presentó cartas de sus proveedores, las mismas que contenían declaraciones que

corroboraban la compra de pescado; no obstante ello, el Tribunal Fiscal con sano criterio estableció que, si bien se tienen que tener en cuenta, ellas por sí solas no tienen fuerza probatoria, conforme se detalla:

Que en cuanto a lo argumentado por la recurrente sobre que en las cartas emitidas por diversos proveedores se deja constancia que la compra de pescado sí se realizó, cabe señalar que de acuerdo al artículo 125 del Código Tributario, solo constituyen medios probatorios que puedan actuarse en la vía administrativa son los documentos, la pericia y la inspección del órgano encargado de resolver, los cuales serán valorados por dicho órgano, conjuntamente con las manifestaciones obtenidas por la Administración, y si bien las declaraciones de parte pueden ser consideradas, ello solo podría efectuarse conjuntamente con las demás pruebas o verificaciones actuadas, no teniendo por sí solas valor probatorio, por lo que no procede amparar tal alegato.

De lo señalado por el Tribunal Fiscal podemos inferir que las manifestaciones que obtenga la Administración no constituyen en puridad un medio probatorio por sí mismo; sin embargo, su valor para acreditar un hecho se encontrará supeditado a coadyuvar la probanza en forma conjunta con un medio probatorio propiamente dicho, como son los documentos, la pericia o una inspección. (Morales, 2021)

### **La presentación de pruebas en sede judicial que no fueron presentadas en la fiscalización**

Morales (2021) señala en relación a las pruebas en sede judicial: El Poder Judicial ha tenido la oportunidad de emitir algunos pronunciamientos interesantes, que de alguna manera atemperan los alcances del artículo 141 del Código Tributario, permitiendo a los contribuyentes la presentación de medios probatorios que no fueron presentados en el proceso de fiscalización, en la medida que podría atentarse contra el derecho a probar que incumbe a todo justiciable.

Así, en la Casación N° 3092-2009-Cajamarca, el Ministerio de Economía y Finanzas argumentó que se había vulnerado el artículo 141 del Código Tributario, que impide la presentación de medios probatorios que, habiendo sido requeridos en la fiscalización, no hubieran sido presentados y/o exhibidos en aplicación del principio de preclusión, habiéndose expresado lo siguiente: a dicho medio probatorio fue ofrecido por la parte

demandante, siendo objeto de tacha por el Ministerio de Economía, cuestión probatoria, que fuera desestimada en la sentencia de primera instancia, siendo además que dicha decisión no fue impugnada, por lo que carece de sustento afirmar que dicho medio probatorio haya sido actuado de oficio por las instancias judiciales”, razón por la cual se declaró infundado el recurso de casación interpuesto por el Ministerio de Economía y Finanzas.

Igualmente, en otro pronunciamiento emitido por la Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente de la Corte Suprema de Justicia de la República en la Casación N° 3412-2008-Lima se señaló lo siguiente: En un proceso contencioso administrativo de plena jurisdicción, como lo es el nuestro, para efectos de garantizar la finalidad de dicho proceso, los administrados deben poder hacer uso de todos los elementos que conforman el derecho a la tutela judicial efectiva, entre los que destaca el derecho a la prueba, que consiste en aquel derecho fundamental, expresión del derecho de defensa, a través del cual se permite a los justiciables el derecho a ofrecer, a que se admitan, actúen y valoren debidamente los medios probatorios ofrecidos, a fin de poder formar convicción en el Juez sobre los hechos que sustentan su pretensión o defensa, marco dentro del cual debe interpretarse y aplicarse lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley N° 27584 que regula la actividad probatoria en el proceso contencioso administrativo.

De esta manera, acorde con el derecho a la tutela judicial efectiva y la finalidad de un proceso de plena jurisdicción, lo que se prohibía con esta norma no era tanto el ofrecimiento de medios probatorios nuevos, sino la probanza de hechos nuevos en sede judicial, esto es, fundamentos fácticos no alegados durante la etapa administrativa, siendo en consecuencia perfectamente posible que un medio probatorio no actuado en el expediente administrativo tenga como objeto corroborar un hecho discutido al interior del procedimiento administrativo”. (Morales, 2021)

Nos hemos explayado en el acápite de la NIA 500 Evidencia en la aplicación de la auditoría forense tributaria y su relación con la validez de las pruebas en materia tributaria enfocándonos en bases teóricas claras en relación a los medios probatorios que son tela de juicio en sus valoraciones ya que es allí donde incide el fraude fiscal.

Y para terminar las fases de la auditoría forense aplicables a la auditoría forense tributaria tenemos la fase de:

## **Fase de informe técnico**

En esta fase tiene como finalidad garantizar que los resultados de la auditoria forense bajo el enfoque tributario sirvan de soporte para la investigación administrativa de delito tributario. Por lo expuesto al ser la especialidad tributaria no tomaremos en cuenta las NIAS de la clase 7 correspondiente a las opiniones del auditor.

### **3. DELITOS TRIBUTARIOS**

#### **3.1 Evasión Fiscal**

Téllez (2002) citador por López y Escobar (2014) opina que la evasión fiscal como flagelo que afecta a las naciones a nivel mundial, tiene sus orígenes desde el mismo momento en que el Estado en ejercicio de su poder de imperio decidió que los ciudadanos pertenecientes a él, poseían la obligación legal de contribuir con una parte de su renta en la financiación de los gastos e inversiones necesarias para satisfacer las necesidades más imperiosas de la sociedad. (López & Escobar, 2014)

Por su parte, Jiménez (2003) citador por López y Escobar (2014) considera acerca de este fenómeno que afecta a la sociedad desde tiempos remotos lo siguiente:

*“Consideramos que la evasión de impuestos se originó precisamente con el surgimiento mismo de su pago, el que, como se explico fue aplicado por primera vez por los romanos y se denominó Tributum (...) así era como se conocía al impuesto pagado por los poseedores de las tierras conquistadas por el emperador romano. Este impuesto era cobrado por la fuerza y tenían un carácter injusto, razón por la cual algunos campesinos, a riesgo de su vida, se negaban a pagarlo” (p. 80).*

Gráfico N° 8: Conceptualización de evasión fiscal

<b>Aportaciones teóricas</b>	<b>Autor</b>
La evasión fiscal se refiere a la ocultación o simulación de las cifras inmersas en los estados financieros en lo que concierne a los ingresos y los gastos, con la finalidad de contribuir en menor proporción a lo que le corresponde.	Jiménez (2003)
La evasión fiscal posee como característica esencial, la ocultación de los ingresos operacionales por parte de las organizaciones que hacen parte de las estadísticas nacionales.	De la Roca y Hernández (2004)
Conjunto de actos ejecutados por los contribuyentes cuyo objetivo se encuentra orientado a la reducción total o parcial del impuesto, a través del ocultamiento del sujeto pasivo o la adulteración de los soportes de la información que fundamenta la determinación del tributo.	Ávila y Cruz (2007)
Acto ejecutado por los sujetos pasivos, orientados a vulnerar las leyes que soportan una obligación fiscal de acuerdo a lo especificado en el hecho imponible de la norma, con el objetivo de omitir en forma parcial o total el pago de los impuestos.	Giorgetti (Citado por Casatañeda et al, 2008)
La evasión fiscal hace referencia a las aptitudes de los contribuyentes relacionadas con el incumplimiento total o parcial de las obligaciones tributarias mediante mecanismos ilícitos.	Espinoza (Citado por Aguilar, 2010)
Termino proveniente del latín <i>Evadere</i> y que hace referencia a evitar una situación que se torna peligrosa; aplicando este principio al ámbito fiscal, éste se relaciona al no cumplimiento de las obligaciones tributarias.	Carly (2011)
Acciones legales e ilegales ejecutadas por los contribuyentes, orientados a evitar, reducir o retardar las obligaciones fiscales.	Fraga (Citado por Salazar, 2011)
La evasión fiscal es un acto ilegal que genera consecuencias a nivel legislativo, tendiente a la sustracción total o parcial de las obligaciones fiscales.	Fernández (Citado por Carly, 2011)
La evasión fiscal es una conducta fraudulenta orientada a la disminución o eliminación de un tributo al cual se encuentra obligado el sujeto pasivo.	Prieto (2013)

FUENTE: (López & Escobar, 2014)

En consecuencia señala Lopez y Escobar (2014) que la evasión fiscal se estructura en los sistemas económicos que rigen la era post industrial como un flagelo que afecta las finanzas del Estado, debido a que su característica principal se establece en el ocultamiento de las bases gravables que se originan como consecuencia del cumplimiento del hecho generador del tributo, a través de la utilización de herramientas e instrumentos fraudulentos orientados a la disminución de los ingresos, al aumento de los gastos, el ocultamiento de activos claves para la organización o persona natural y la introducción de pasivos inexistentes a la estructura financiera de la entidad.

## Causas del delito tributario desde una visión de América Latina.

Gráfico N° 9: causas de evasión fiscal con incidencia en delito tributario en America Latina.

CLASIFICACIÓN	TIPO	EXPLICACIÓN
<b>INHERENTES AL DEBER FORMAL</b>	La Técnica de las Declaraciones	Las declaraciones se basan en la sinceridad del contribuyente, lo cual estimula el incumplimiento por medio de la consignación de datos falsos en las mismas.
	La Técnica de las deducciones y descuentos	“El contribuyente se ve tentado a aumentar los costos y deducciones con el fin de disminuir la base gravable y a solicitar descuentos tributarios con el fin de disminuir el impuesto neto a pagar”.
	La Técnica del Control	Dada la desproporción entre las funciones de la Administración Tributaria y sus recursos, lo cual es conocido por los declarantes, se estimula a evadir, ya que la posibilidad de ser castigados es muy baja.
	La presión fiscal	Por un lado, la presión fiscal es alta, y esto genera la evasión tributaria y por otra parte ésta última produce el aumento en la presión fiscal para compensar el no pago de impuestos, dadas las necesidades de financiación del Estado. Esto se convierte en un círculo vicioso.
CLASIFICACION	TIPO	EXPLICACION
<b>GENERALES O REMOTAS</b>	Políticas	Como resultado de rechazo a las políticas del gobierno vigente, cuando se utilizan de forma inapropiada los recursos tributarios y se presenta corrupción en la distribución de los mismos.
	Sociales y Culturales (Psicológicas (Giorgetti, 1967)	El comportamiento social tiende a impulsar a los evasores y “premiar” su conducta, ya que cada vez el pago de impuestos se realiza menos por convicción. Folco (2009) menciona también la inexistencia de cultura ciudadana dentro de causas sociales. “Cuando la evasión es generalizada, los contribuyentes perciben un menor compromiso de cumplir, abriendo nuevos espacios de evasión y generando así un círculo vicioso en el cual la evasión se auto reproduce”. (Macías et al, 2007, p.8).
	Económicas	En períodos de crisis se hace atractivo evadir ya que se presenta escasez de recursos y se prefiere obtener lucro, sin compartir con el fisco. Adicionalmente Macías et al (2007), mencionan los bajos niveles de salarios, los altos niveles de desempleo, como factores que generan economía informal y este factor impulsa la evasión.
	Administrativas	“La debilidad, la ineficiencia e ineficacia de la Administración Tributaria, junto a la “falta de disciplina y las fallas morales de algunos de sus funcionarios”, son causas que han contribuido a generalizar la evasión

Fuente: (Beltrán, 2022)

Tal como señala el gráfico en relación a las causas de la evasión fiscal tenemos 2 tipos sobresalientes inherentes al deber formal y generales o remotas.

### **3.2 Marco Legal de los delitos tributarios, bajo el enfoque peruano.**

Entendiendo que la causa es la evasión tributaria y su efecto es la defraudación tributaria, se debe probar el delito tributario, es decir probar la conducta objetiva del Dolo, tipificado como delito base en el art. 1 ° de la Ley penal tributaria:

*“ El que, en provecho propio o de un tercero, valiéndose de cualquier artificio, engaño, astucia, ardid u otra forma fraudulenta, deja de pagar en todo o en parte los tributos que establecen las leyes, será reprimido con pena privativa de libertad no menor de 5 (cinco) ni mayor de 8 (ocho) años y con 365 (trescientos sesenta y cinco) a 730 (setecientos treinta) días-multa.”*

Y nos preguntamos en que momento el fiscalizador SUNAT, descubre la defraudación tributaria, pues es el proceso de fiscalización tributaria donde en base a sus conocimientos adquiridos de auditoria forense tributaria será mucho más eficiente y eficaz la identificación del delito tributario.

Tal es así que se abre el expediente administrativo de presunción de delito tributario, que tiene carácter de prueba pericial, señalados en el Art. 194 del Código Tributario DS. 133-2013-EF,

*“Los informes técnicos o contables emitidos por los funcionarios de la SUNAT, que realizaron la investigación administrativa del presunto delito tributario, tendrán, para todo efecto legal, el valor de pericia institucional”.*

### **4. Metodología:**

La presente investigación se desarrolla bajo el enfoque cualitativo, basándose en un método de recolección de datos sin medición numérica, como las descripciones y las observaciones. Involucra la recolección de datos, utilizando técnicas que no pretenden medir ni asociar las mediciones con números, tales como la revisión de documentos, análisis semántico, entre

otros (Gonzales, 2022). La investigación fue no experimental - descriptivo bibliográfico documental y de caso, para el recojo de información se utilizó el método de revisión bibliográfica - documental, tomándose como referencia la información consultada en artículos, revistas, normativa, libros de investigación, boletines de las entidades de control, , artículos académicos y bases de datos que permitirán reforzar y profundizar en el tema de estudio, que constituyeron nuestras fuentes secundarias.

## 5. Resultados

Se tomo como muestra la búsqueda de investigaciones en diferentes bases de datos tales como ScienceDirect, Ebsco, scopus y google academico teniendo un total de 291 resultados con el termino tax forensic audit sin embargo se depuro la información a detalle con 60 investigaciones.

Dividas bajo el enfoque tributario y no tributario que contengan el concepto de auditoria forense:

N°	Investigaciones realizadas / AUDITORIA FORENSE	autor	enfoque
1	Procedimientos de auditoria forense tributaria para tipificar y comprobar el delito de defraudación tributaria	Gonzales (2022)	tributario
2	IMPORTANCIA DE LA AUDITORÍA FORENSE COMO INSTRUMENTO DE CONTROL DE LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA DETECCIÓN DE LA EVASIÓN DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA, COMERCIO Y AVISOS EN EL MUNICIPIO DE SANTA LUCIA.	López y Escobar (2014)	No tributario
3	“Auditoría forense: practica contable para detectar el fraude en la administración pública”	Uzcategui (2004)	No tributario
4	“Análisis de la evasión fiscal del impuesto nacional sobre la renta en Colombia en los últimos cinco años (1999-2003)	Echavarría et al (2005)	No tributario
5	“Modus Operandi del fraude financiero y el contador público”	Parra (2005)	No tributario
6	“La auditoría forense como herramienta de control en entes gubernamentales”	Matheus (2006)	No tributario
7	“Auditoría forense: Comprobación de fraudes contables y delitos de cuellos blanco en litigios”	Ibáñez (2006)	No tributario

8	“La auditoría forense como herramienta en la detección del lavado de activos en el sector bancario”	Bernal y Arandia (2006)	No tributario
9	“Procedimientos de una auditoría forense aplicados a la investigación del lavado de dinero u otros activos en el área de créditos de una institución bancaria”	Lee (2008)	No tributario
10	“La auditoría forense como proceso de control e investigación en la declaración fraudulenta de los accidentes de trabajo en las empresas Venezolanas”	De La Trinidad (2008)	No tributario
11	“Evaluación de la importancia de la auditoría forense en la determinación de la corrupción en el sector público venezolano (Región Zulia)”	Rodríguez (2008)	No tributario
12	“La auditoría forense como medio de prevención de fraudes y corrupción en organizaciones del sector público y privado; prospectiva y análisis: Contador público ante este horizonte”	Colmenares (2008)	No tributario
13	“La auditoría forense como producto de los estados financieros aparentes o incompletos”	García (2009)	No tributario
14	“la auditoría forense como herramienta para la detección y demostración de hechos financieros presuntamente delictuosos”	Mujica (2009)	No tributario
15	“Guía práctica para efectuar auditoría forense en las empresas comerciales de electrodomésticos de la ciudad de San Miguel”	Campo, Cuellar y Segovia (2009)	No tributario
16	“Aplicabilidad de la auditoría forense en organizaciones no lucrativas caso: SAR- FAB Illimani”	Alcocer (2010)	No tributario
17	“Auditoría forense y el control interno de alcaldía del municipio Esqueque”	Uzcategui (2011)	No tributario
18	“Auditoría forense en el ámbito del control fiscal en las Unidades de Auditoría Interna de la Gobernación del Estado de Carabobo”	Rodríguez (2011)	No tributario
19	“El derecho en la aplicación de la contabilidad forense	Gonzales (2011)	No tributario
20	“metodología para la realización de una auditoría forense a empresas comercializadoras de electrodomésticos”	Solórzano, Cortez y Sánchez (2011)	No tributario
21	“Propuesta de una metodología de auditoría forense como sistema técnico de fiscalización, control e investigación”	Pachacama (2011)	No tributario
22	"AUDITORÍA FORENSE COMO HERRAMIENTA PARA LA DETECCIÓN DEL FRAUDE TRIBUTARIO A NIVEL NACIONAL, PERÍODO 2017-	Berrocal (2021)	tributario

	2019"		
23	"Control de calidad en el desarrollo de la auditoría forense"	Medianero (2013)	No tributario
24	como llevar a cabo la auditoría forense de modo que resulte útil para la gestión eficiente, económica y eficaz de los recursos que operan las cooperativas de servicios múltiples	Eslava (2013)	No tributario
25	el carácter constructivo de la contabilidad y el retrospectivo de la auditoría forense y la forma como facilitan la efectividad de la planificación, organización, dirección, coordinación y control de las empresas	Fuentes (2013)	No tributario
26	el proceso de la auditoría forense, los procedimientos, técnicas y prácticas y los relaciona con las actividades administrativas, comerciales, contables, tributarias y de otro tipo que llevan a cabo las empresas	Vergara (2013)	No tributario
27	"El Proceso de la Auditoría forense en la gestión municipal	Cano (2013)	No tributario
28	Procedimientos de la auditoría forense en empresas colombianas, como una práctica para contrarrestar el delito de defraudación o evasión tributaria	Chaparro y Quevedo (2022)	tributario
29	a (Metodología y desarrollo de la auditoría forense en la detección del fraude contable en Colombia)	Ramirez (2016)	No tributario
30	La corrupción en Sudamérica, una aproximación desde la auditoría forense	Aguirre (2019)	No tributario
31	Auditoría forense como herramienta de investigación en la detección de fraudes	Alvarado, Chicaiza y Estrada (2016)	No tributario
32	Importancia de la Auditoría Forense frente a la Evasión del Impuesto Sobre la Renta en Panamá	Galindo (2021)	tributario
33	La auditoría forense: un mecanismo para detectar el fraude de estados financieros en Colombia,	Vargas (2015)	No tributario
34	Análisis de la auditoría forense en la investigación de delitos económicos y financieros,	Ansaldi (2016)	No tributario
35	La auditoría forense como herramienta de detección de la evasión fiscal	, Wendell et al. (2015)	tributario
36	La auditoría forense como herramienta de detección de la evasión	Sarango y Tipán (2014,	tributario

	fiscal	p. l)	
37	Guía de procedimiento basada en técnicas de Auditoría Forense para la prevención de fraudes y delitos financieros en PROCAJA	e Núñez y Torres (2020)	No tributario
38	Auditoría financiera-forense como herramienta de control y detección de fraude en la provincia de Santa Elena	Toro, et al. (2021)	No tributario
39	Auditoría Forense y Gestión Tributaria	Barragan et al, (2019)	tributario
40	La auditoría forense como herramienta de detección de la evasión fiscal	Escobar et al, (2015)	tributario
41	La auditoria forense como herramienta contra la corrupción	Cano, M. (2001)	No tributario
42	El impacto de la auditoria forense como técnica de prevencion, deteccion y control del fraude	Fontan(2010)	No tributario
43	Implantación de la auditoria forense como mecanismo idóneo para controlar el lavado de activos en la industria hotelera.	Lastra (2011)	No tributario
44	Procedimientos de una auditoria forense aplicados a la investigación de lavado de dinero u otros activos en el área de créditos de una administración bancaria	Lee (2008)	No tributario
45	Auditoria forense: metodología, herramientas y técnicas aplicadas en un siniestro informático de una empresa del sector comercial	Villacis(2006)	No tributario
46	Auditoría Forense.: Una guía práctica para la excelencia en la ciencia, auditoría e informática forense	Moreno (2022)	No tributario
47	Contrainteligencia tributaria: Su aplicación en análisis de lavado de dinero, auditoria forense y espionaje industrial	Sánchez (2017)	No tributario
48	La Auditoría Forense frente a las contravenciones asociadas a las obligaciones tributarias en Colombia y mitigación del riesgo de fraude	Beltrán (2022)	tributario
49	Modelo de auditoría forense como instrumento de fiscalización	Amezcuca, et al. (2016)	tributario
50	Impacto de la auditoría forense como herramienta de apoyo para detectar y reducir el fraude financiero y tributario en las empresas de transporte de carga terrestre Lima, distrito de Ate, 2018	Hinostroza (2018)	No tributario
51	Auditoría forense como mecanismo de detección de la evasión fiscal en los últimos cinco años en Colombia	Ayala y Laguado (2022)	tributario
52	Investigación en auditoría forense: Revisión de publicaciones SCOPUS 1976-2018 = 181 peaper	Velandia y Escobar (2019)	No tributario

53	Auditoría forense al proceso de registro, declaración y pago de impuestos, como herramienta para la detección y prevención del fraude en el Gobierno Provincial de Imbabura por el período comprendido entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2016	Velazco (2017)	tributario
54	La auditoría forense como herramienta de lucha contra el fraude y la corrupción en las empresas de America Latina y Perú, y una propuesta de modelo cualitativa para el Perú, 2020	Polo (2020)	No tributario
55	La auditoría forense y la informalidad en el Perú: Retos, beneficios y perspectivas de futuro	Gil y Alejandría (2022)	No tributario
56	Caracterización de la auditoría forense en las entidades públicas de Latinoamérica y Perú, y una propuesta de modelo cualitativa para el Perú, 2015.	Bolaños (2018)	No tributario
57	Uso de las NIAS para la práctica forense en la Auditoria Fiscal	Ramirez, et al (2017)	tributario
58	Técnicas de Auditoria Forense como salvaguarda de la responsabilidad del Revisor Fiscal	Gonzales (2020)	tributario
59	La herramienta contra la corrupción que debe tener la DIAN para sus actos de fraude a nivel interno se llama auditoría forense: una auditoría moderna, efectiva y eficaz, capaz de soportar y evaluar hechos para detectar fraudes internos	Quiroga (2023)	tributario
60	La aplicación de la auditoría forense por parte del profesional contable en su rol de revisor fiscal en Neiva actualmente.	Cabra, et al (2017)	tributario

De las investigaciones tributarias sólo tenemos 16 investigaciones correspondientes a los países de México, Colombia y Panama de las cuales solo 1 investigación tiene como titulo la auditoria forense tributaria más no la define y es del país de Bolivia; propuesta que nuestra investigación si desarrolla he allí lo enriquecedor de nuestra presente investigación.

Investigaciones realizadas / AUDITORIA FORENSE	autor	enfoque	país
Procedimientos de auditoria forense tributaria para tipificar y comprobar el delito de defraudación tributaria	Gonzales (2022)	tributario	Bolivia
"AUDITORÍA FORENSE COMO HERRAMIENTA PARA LA DETECCIÓN DEL FRAUDE TRIBUTARIO A NIVEL NACIONAL, PERÍODO 2017-	Berrocal (2021)	tributario	

2019"			
Procedimientos de la auditoría forense en empresas colombianas, como una práctica para contrarrestar el delito de defraudación o evasión tributaria	Chaparro y Quevedo (2022)	tributario	
Importancia de la Auditoría Forense frente a la Evasión del Impuesto Sobre la Renta en Panamá	Galindo (2021)	tributario	Panamá
La auditoría forense como herramienta de detección de la evasión fiscal	, Wendell et al. (2015)	tributario	
La auditoría forense como herramienta de detección de la evasión fiscal	Sarango y Tipán (2014, p. l)	tributario	
Auditoría Forense y Gestión Tributaria	Barragan et al, (2019)	tributario	
La auditoría forense como herramienta de detección de la evasión fiscal	Escobar et al, (2015)	tributario	Colombia
La Auditoría Forense frente a las contravenciones asociadas a las obligaciones tributarias en Colombia y mitigación del riesgo de fraude	Beltrán (2022)	tributario	
Modelo de auditoría forense como instrumento de fiscalización	Amezcuca, et al. (2016)	tributario	México
Auditoría forense como mecanismo de detección de la evasión fiscal en los últimos cinco años en Colombia	Ayala y Laguado (2022)	tributario	
Auditoría forense al proceso de registro, declaración y pago de impuestos, como herramienta para la detección y prevención del fraude en el Gobierno Provincial de Imbabura por el período comprendido entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2016	Velazco (2017)	tributario	
Uso de las NIAS para la práctica forense en la Auditoría Fiscal	Ramirez, et al (2017	tributario	México
Técnicas de Auditoría Forense como salvaguarda de la responsabilidad del Revisor Fiscal	Gonzales (2020)	tributario	Colombia
La herramienta contra la corrupción que debe tener la DIAN para sus actos de fraude a nivel interno se llama auditoría forense: una auditoría moderna, efectiva y eficaz, capaz de soportar y evaluar hechos para detectar fraudes internos	Quiroga (2023)	tributario	Colombia

La aplicación de la auditoría forense por parte del profesional contable en su rol de revisor fiscal en Neiva actualmente.	Cabra, et al (2017)	tributario	Colombia
--	---------------------	------------	----------

Finalmente, el país más desarrollando en la investigación de auditoria forense es Colombia.

## 6. Conclusiones o reflexiones

- ✓ Hemos comprobado nuestro supuesto de hipótesis en relación a la insuficiencia de investigaciones y conceptualizaciones de la auditoría forense tributaria siendo imprescindible su desarrollo por la administración tributaria peruana, lo cual permitirá realizar la sustentación técnica, normativa y operativa de la prueba del delito de defraudación ante los Órganos Jurisdiccionales, razón por la cual se ha propuesto el desarrollo de una definición de auditoria forense tributaria y su implementación que permita tipificar y comprobar el delito de defraudación tributaria, para sancionar a los contribuyentes.
  
- ✓ No existe a la fecha definición en la academia de auditoria forense tributaria, sin desmerecer que se utiliza la auditoria forense como una herramienta de gestión de identificación de fraude tributaria, nuestra investigación busca que se considere como un aporte a literatura penal tributaria como definición en el campo penal tributario.
  
- ✓ Reconocemos la importancia de la NIAS en la implementación y aplicación de la auditoria forense tributaria además de tomar como base la auditoria forense.
  
- ✓ Colombia y México se constituyen como los países pioneros en aplicación e investigación de la auditoria forense en general y aplicados en materia tributaria.

## 7. Referencias

## Referencias

- Beltrán, N. (4 de mayo de 2022). La Auditoría Forense frente a las contravenciones asociadas a las obligaciones tributarias en Colombia y mitigación del riesgo de fraude. Nueva Granada, Colombia. Recuperado el agosto de 2023, de <https://repository.unimilitar.edu.co/bitstream/handle/10654/42238/Beltr%C3%A1nRam%C3%ADrezNohraConstanza2022.pdf?sequence=2&isAllowed=y>
- Bunge, M. (1959). La ciencia. Su método y su filosofía. Argentina. Recuperado el 11 de agosto de 2023, de [https://users.dcc.uchile.cl/~cgutierrez/cursos/INV/bunge\\_ciencia.pdf](https://users.dcc.uchile.cl/~cgutierrez/cursos/INV/bunge_ciencia.pdf)
- Gonzales, J. (2022). PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA FORENSE TRIBUTARIA PARA TIPIFICAR Y COMPROBAR EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA. Paz, Bolivia. Recuperado el 11 de agosto de 2023, de <https://repositorio.umsa.bo/bitstream/handle/123456789/30782/TM-85.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Hernandez, L., Gallego, L., Ordoñez, J., & Alvarez, G. (enero de 2021). Propuesta de auditoría forense para organizaciones de la economía solidaria. Cuenca, Colombia. Obtenido de <https://www.redalyc.org/journal/5711/571165147007/html/>
- Izquierdo, K. (2016). La Auditoría forense: origen y aproximación como ciencia. Colombia.
- López, A., & Escobar, A. (1 de abril de 2014). IMPORTANCIA DE LA AUDITORÍA FORENSE COMO INSTRUMENTO DE CONTROL DE LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN LA DETECCIÓN DE LA EVASIÓN FISCAL DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA, COMERCIO Y AVISOS EN EL MUNICIPIO DE SANTA LUCIA. Barranquilla, Colombia. Recuperado el 11 de agosto de 2023, de <https://core.ac.uk/download/pdf/200283351.pdf>
- Morales, J. (2021). Medios probatorios en el procedimiento tributario: aspectos prácticos a tener en cuenta. *Contadores & Empresas*, 3-7. Recuperado el 24 de agosto de 2021