

# La Junta



REVISTA DE INNOVACIÓN E INVESTIGACIÓN CONTABLE

vol. 05 / n° 02 / DICIEMBRE 2022



JUNTA DE DECANOS DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DEL PERÚ

CONTROL INTERNO  
INVESTIGACIÓN CONTABLE  
PERITAJE CONTABLE  
TRIBUTACIÓN



# La Junta

REVISTA DE INNOVACIÓN E INVESTIGACIÓN CONTABLE

Volumen 5, número 2, diciembre de 2022

## email:

juntadecanos@jdccpp.org.pe

## Website:

www.revistalajunta.jdccpp.org.pe

## Dirección postal

Jirón Emilio Althaus N° 374 - Lince

Lima - Perú

Código postal: 15046

Teléfono: +511 761- 0332

## DIRECTORIO

### Fernando Amaut Paucar

Presidente de la Junta de Decanos de Colegios de

Contadores Públicos del Perú

Facultad de Ciencias Jurídicas, Contables y Sociales

Universidad Tecnológica de los Andes (Perú)

famaut@gmail.com

### Oscar Alfredo Díaz Becerra

Director

Departamento Académico de Ciencias Contables

Pontificia Universidad Católica del Perú

odiaz@pucp.edu.pe

### Lorenza Morales Alvarado

Editora

Facultad de Ciencias de la Empresa

Universidad Continental (Perú)

lmorales.ngc@gmail.com

## CONSEJO DIRECTIVO DE LA JUNTA DE DECANOS DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DEL PERÚ

(Periodo 2022)

### Fernando Amaut Paucar

Presidente

### Bessy Elena Beteta Bartra

Vicepresidente

### Edwin Leon Ccorahua

Director Secretario

### Jesús Gilberto Guerrero Elera

Director Tesorero

### José Luis Chung Rengifo

Director Vocal

## COMITÉ EDITORIAL NACIONAL

### Carlos Pastor Carrasco (Perú)

Facultad de Ciencias Contables

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

cpastorc@gmail.com

### Elsa Esther Choy Zevallos (Perú)

Facultad de Ciencias Contables

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

eschoyz@outlook.com

### Juana García Bayona (Perú)

Departamento Académico de Ciencias Contables

Pontificia Universidad Católica del Perú

juogaba@yahoo.com

### Leopoldo Sánchez Castaños (Perú)

Departamento Académico de Ciencias Contables

Pontificia Universidad Católica del Perú

lsanchezc1955@gmail.com

## COMITÉ EDITORIAL INTERNACIONAL

### Berta Silva Palavecinos

Escuela de Comercio

Pontificia Universidad Católica de Valparaíso (Chile)

berta.silva@pucv.cl

### Enriqueta Mancilla Rendón

Facultad de Negocios

Universidad La Salle (México)

maenriqueta.mancilla@ulsa.mx

### Fernando de Almeida Santos

Departamento de Ciências Contábeis

Pontificia Universidade Católica de São Paulo (Brasil)

almeidasantos@pucsp.br

### Graciela Scavonne

Facultad de Ciencias Económicas

Universidad de Buenos Aires (Argentina)

gscavone@gmail.com

### Liliana Heredia Rodríguez

Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas

Pontificia Universidad Javeriana de Cali (Colombia)

lilianaheredia@javerianacali.edu.co

### Rafael Molina Llopis

Departamento de Contabilidad

Universidad de Valencia (España)

Rafael.Molina@uv.es

Los artículos expresan opinión de sus autores y no comprometen la posición institucional de la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú.



La Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú, es una Institución de derecho público, siendo el máximo Organismo representativo de la profesión del Contador Público dentro del país y en el exterior, fue creada en noviembre de 1992, por Decreto Ley N° 25892 y su reglamento aprobado por Decreto Supremo N° 008-93-JUS.



## CONTENIDO

<b>Palabras del presidente</b>	<b>6</b>
<b>Palabras del director</b>	<b>8</b>
<b>Editorial</b>	<b>10</b>

### CONTROL INTERNO

COSO ERM y los riesgos tributarios, en una empresa extractora de mineral aurífero, La Libertad, 2022	<b>13</b>
<b>Joselito Emanuel Alfaro Oliva</b>	

### INVESTIGACIÓN CONTABLE

Análisis de los factores que limitan la investigación en la profesión del Contador Público en el Perú, año 2022	<b>28</b>
<b>Umner Llonce Silva Santillán, Leidy Vanesa Vargas Vargas</b>	

El retrato de Pacioli: Un sabio del Renacimiento impartiendo una de sus lecciones	<b>60</b>
<b>Jorge Tua Pereda</b>	

### PERITAJE CONTABLE

Desafíos en la acreditación de competencias del perito contable en el aporte de prueba pericial viable y oportuna mitigando los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador en la Región de Ucayali, 2022	<b>78</b>
<b>Juan José Palomino Ochoa</b>	

### TRIBUTACIÓN

La notificación electrónica de los actos tributarios a propósito de la sentencia 159/2022 emitida por el Tribunal Constitucional	<b>105</b>
<b>Nataly Patricia Montesinos León</b>	

Implicancias de las exoneraciones tributarias en la elusión y evasión tributaria en el Perú	<b>120</b>
<b>Pamela Torres Huaynate</b>	



## CONTENT

<b>President's words</b>	<b>6</b>
<b>Director's words</b>	<b>8</b>
<b>Editorial</b>	<b>10</b>

### INTERNAL CONTROL

COSO ERM and tax risks, in a gold mining company, La Libertad, 2022	<b>13</b>
<b>Joselito Emanuel Alfaro Oliva</b>	

### ACCOUNTING RESEARCH

Analysis of the factors that limit research in the profession of Public Accountant in Peru, year 2022	<b>28</b>
<b>Umner Llonce Silva Santillán, Leidy Vanesa Vargas Vargas</b>	

Pacioli's portrait: A Renaissance sage giving one of his lessons	<b>60</b>
<b>Jorge Tua Pereda</b>	

### ACCOUNTING EXPERTISE

Challenges in the accreditation of competences of the accounting expert in the contribution of viable and timely expert evidence, mitigating the risks of malpractice in the administration of justice by the judge in the Ucayali Region, 2022	<b>78</b>
<b>Juan José Palomino Ochoa</b>	

### TAXATION

The electronic notification of tax acts regarding the sentence 159/2022 issued by the Constitutional Court	<b>105</b>
<b>Nataly Patricia Montesinos León</b>	
Implications of tax exemptions on tax avoidance and evasion in Peru	<b>120</b>
<b>Pamela Torres Huaynate</b>	



## Palabras del presidente

En esta segunda edición del año 2022 de la Revista Institucional LA JUNTA, quiero agradecer a todos los colegas y amigos que con sus artículos académicos hicieron posible lograr la publicación de esta edición. Gracias a sus aportes la revista viene convirtiéndose en una revista reconocida en la profesión contable a nivel nacional e internacional para todos los que estamos comprometidos con el desarrollo empresarial y de las instituciones gubernamentales. El esfuerzo brindado por cada uno de ustedes es valorado, pues así todos contribuimos a nuestra institución.

En esta edición se abordarán temas muy importantes y de actualidad que contribuirán al entorno competitivo que emana de nuestra profesión contable, particularmente, en las especialidades de Auditoría, Educación, Ética, Investigación Contable y Finanzas. Resaltamos la inclusión en esta edición de la problemática sobre la ética profesional en procesos de controversias en nuestro país, las cuales han sido muy criticadas por la parcialización en sus resultados.

Se debe resaltar, además, que La Junta de Decanos, a partir de este segundo semestre, viene realizando sus actividades en un entorno virtual y presencial como webinars, cursos-talleres, capacitaciones y eventos nacionales. Estos últimos tienen como objetivo contribuir con las conclusiones y recomendaciones en cada una de las especialidades de la profesión; así, los mejores trabajos expuestos serán promocionados en la Revista LA JUNTA.

Si bien es cierto que nuestro país viene atravesando por una incertidumbre política, económica y social que afecta su estabilidad, no es posible detener los objetivos académicos trazados por la Revista Institucional LA JUNTA.

Es así que, en este segundo semestre del 2022, la Junta de Decanos ha aprobado el proyecto de “Certificación Profesional en el Perú”. Con este plan aspiramos a tener profesionales contables calificados y con las competencias necesarias que requiere nuestra profesión y sociedad para tener información eficiente y confiable de los trabajos que realizan los profesionales contables. También se elaboró un cronograma aprobado que nos permitirá, en el mediano plazo, implementar en nuestro país el cumplimiento de las versiones vigentes de las normas de ética, auditoría, educación, investigación, NIIF y NIC para el Sector Público, las cuales son normas dictadas por IFAC.

Estimados colegas y amigos, si bien el panorama político y económico no es muy favorable para el país en estos momentos, confiamos en la creatividad y el profesionalismo para revertir esta situación y construir un mejor país para nuestros hijos, un país donde prime el respeto, solidaridad y justicia.

¡Feliz Navidad y un próspero 2023!

**Fernando Amaut Paucar**  
**Presidente**



## Palabras del director

Finalizamos el año 2022 con la publicación del segundo número de **LA JUNTA. Revista de innovación e investigación contable**, Esta corresponde al quinto volumen de este proyecto editorial continuo que representa una de las metas institucionales de la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú (JDCCPP), lo cual demuestra su consolidación como un referente de consulta y de divulgación de la disciplina contable para profesionales, académicos y estudiantes a nivel nacional.

La publicación de esta edición se realiza en concordancia con algunas de las actividades y eventos técnicos programados por la JDCCPP para el año 2022, como es el caso del XXVIII Congreso Nacional de Contadores Públicos del Perú y de la XVI Convención Nacional de Peritos Contables. Estos eventos tienen el objetivo de generar espacios de exposición y discusión de proyectos de investigación, los cuales están enmarcados en la misión de la JDCCPP de incentivar y difundir la investigación en la ciencia contable. Es así que, en algunos de estos eventos, se han presentado y expuesto diversos trabajos relacionados con las temáticas correspondientes, algunos de los cuales se han incorporado en esta edición de la revista, considerando la relevancia y la evaluación realizada en cada uno de los eventos técnicos relacionados en que fueron expuestos.

En los eventos realizados en el año 2022 por los colegios de contadores públicos departamentales, por encargo de la JDCCPP, se ha recibido varios trabajos de investigación para su evaluación por los comités técnicos funcionales correspondientes; sin embargo, varios de estos proyectos no califican para ser expuestos, mientras que otros sí, pero solo para exposición y no para acceder a los premios establecidos.

Esta situación denota la necesidad de seguir trabajando en el asesoramiento y acompañamiento a los profesionales y estudiantes interesados tanto en las técnicas como en las metodologías para la elaboración de proyectos de investigación. De tal forma, se podrán mejorar los aspectos formales de acuerdo con los reglamentos y normas para la presentación de los trabajos establecidos en cada evento, asimismo, se evitará desanimar a los autores cuando sus trabajos son rechazados por estos aspectos.

Al igual que en todas las ediciones, a nombre de la JDCCPP, agradecemos a todos los que contribuyen con el logro de nuestro principal objetivo, es decir, la publicación constante y oportuna de cada edición. Para ese proceso, nuestra editora, Lorenza Morales, desempeña un rol fundamental, siempre en coordinación con nuestro equipo editorial, cuya presencia y prestigio contribuyen con el avance de este proyecto. Finalmente, agradecemos a los profesionales, docentes y árbitros que han intervenido en la evaluación de los artículos de esta edición.

**Oscar Alfredo Díaz Becerra**  
**Director**



## Editorial

**LA JUNTA. Revista de Innovación e Investigación Contable**, promovida la cual es promovida por la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú como una revista académica, se ha definido durante todas ediciones y la presente bajo tres pilares centrales. Estos son promover, impulsar y difundir la producción de artículos sobre temas de actualidad en la ciencia contable y disciplinas afines. Con base en estos pilares, se presentan a continuación los artículos que fueron seleccionados por el Comité Editorial para esta segunda edición del 2022 cuya edición consta de cuatro secciones.

La primera sección, denominada "Control Interno", presenta una investigación de alcance correlacional y diseño no experimental transversal con la descripción de la vinculación del COSO ERM y los riesgos tributarios en una empresa extractora de mineral aurífero de la ciudad de La Libertad. La conclusión principal del autor es que existe una vinculación positiva alta con un valor de Rho Spearman de 0,835 y un nivel de significancia de 0.01 entre la gestión de riesgos empresariales y tributarios.

Seguidamente, la segunda sección "Investigación Contable" comprende dos artículos. Por un lado, el primero está orientado a una investigación básica de nivel descriptivo y carácter reflexivo. Los investigadores concluyen primordialmente que los factores institucionales asociados a instituciones representativas, instituciones o políticas editoriales y universidades limitan la producción investigativa con mayor preponderancia que los factores personales. Por otro lado, el segundo artículo es un ensayo sobre el análisis de un lienzo mediante el cual se describe la biografía de Pacioli. El autor enfatiza el gran aporte de Pacioli a la Contabilidad, la difusión de la

partida doble en el Renacimiento y cómo influyó en otras disciplinas afines.

Posteriormente, la tercera sección “Peritaje Contable” expone una investigación tipo básica y analítica cuyo objetivo central es lograr que el informe pericial brinde un aporte elemental en la prueba pericial. Para ello, se analizó a una población de estudio de 74 peritos profesionales colegiados en el Colegio de Contadores Públicos de Ucayali en el periodo 2022. Se concluyó que existen desafíos en la acreditación de competencias del perito contable judicial y fiscal en el aporte de prueba pericial viable y oportuna que mitiga los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador en la Región de Ucayali.

Por último, la cuarta sección denominada “Tributación” incluye dos investigaciones. La primera investigación sustenta la opinión contraria respecto al fallo emitido por el Tribunal Constitucional, contenido en la Sentencia 159/2022, en el que se pronuncia sobre la validez de las notificaciones efectuadas por la Administración Tributaria mediante la modalidad electrónica para lo cual se abordó un enfoque cualitativo centrado en el análisis documental con el fin de garantizar el debido proceso y el derecho de defensa de los contribuyentes. El autor recomienda que la Administración Tributaria debe asegurar que haya sido notificado el contribuyente mediante recepción en el buzón y otros medios electrónicos como el SMS y correo electrónico. Para culminar, el segundo artículo presenta una investigación correlacional con diseño ex post facto, cuyo objetivo fue determinar las implicancias de las exoneraciones tributarias en la elusión y evasión tributaria en el Perú. Este concluyó que presenta una correlación positiva baja entre las exoneraciones y la elusión tributarias.

A nombre del Comité Editorial, agradecemos a cada profesional que, gracias a su perseverancia y tenacidad ante la coyuntura política, social y económica de nuestro país, han sumado a lograr que se publique esta segunda edición del año, donde se impulsa un espacio de conocimiento y reflexión de las diferentes problemáticas de las organizaciones públicas y privadas.



**Lorenza Morales Alvarado**  
**Editora**

## COSO ERM y los riesgos tributarios en una empresa extractora de mineral aurífero en La Libertad, 2022.

Joselito Emanuel Alfaro Oliva

Facultad de Ciencias Empresariales, Universidad César Vallejo, Perú

### Resumen

En el presente estudio, se propuso como objetivo describir la vinculación del COSO ERM y los riesgos tributarios en una empresa extractora de mineral aurífero, La Libertad, 2022 para lo cual se usó como sustento las teorías de COSO (2017) y las dimensiones planteadas por Ortega, Pacherras y Morales (2011) para medir los riesgos tributarios. Su enfoque fue cuantitativo, el alcance correlacional y el diseño no experimental transversal y se realizó un muestreo censal de 32 colaboradores de las áreas administrativas de toda la unidad de análisis. Además, se usó como instrumento un cuestionario de 45 interrogantes para ambas variables y una guía de entrevista para 5 gerentes de departamento. Los resultados, al aplicar el estadígrafo de Rho Spearman, fueron un valor de Rho 0,835 y valor p de significancia de 0.01. Se concluyó que la vinculación de la gestión de riesgos empresariales y los riesgos tributarios es positiva y considerable con un valor de Rho Spearman de 0,835 y nivel de significancia de 0.01. Se recomienda la implementación y el seguimiento constante según la metodología del COSO ERM para administrar eficientemente los riesgos tributarios.

*Palabras clave:* COSO ERM, riesgos tributarios, comunicación, supervisión, estrategias

## COSO ERM and tax risks, in a gold mining company, La Libertad, 2022.

### Abstract

In the present study, the objective was to describe the link between the COSO ERM and the tax risks in a gold ore extraction company, La Libertad, 2022, for which the theories of COSO (2017) and the dimensions proposed by COSO (2017) were used as support. Ortega, Pacherras and Morales (2011) to measure tax risks. Its approach was quantitative, the correlational scope and the cross-sectional non-experimental design and a census sampling of 32 collaborators from the administrative areas of the entire analysis unit was carried out. In addition, a questionnaire of 45 questions for

both variables and an interview guide for 5 department managers were used as an instrument. The results, when applying the Rho Spearman statistician, were a Rho value of 0.835 and a p value of significance of 0.01. It was concluded that the link between business risk management and tax risks is positive and considerable with a Rho Spearman value of 0.835 and a significance level of 0.01. The implementation and constant monitoring according to the COSO ERM methodology is recommended to efficiently manage tax risks.

*Keywords:* COSO ERM, tax risks, communication, supervision, strategies

## **COSO ERM e riscos fiscais, em uma empresa de extração de minério de ouro em La Libertad, 2022.**

### **Resumo**

No presente estudo, o objetivo foi descrever a ligação entre o COSO ERM e os riscos tributários em uma empresa de extração de minério de ouro, La Libertad, 2022, para o qual as teorias do COSO (2017) e as dimensões propostas pelo COSO (2017) como suporte Ortega, Pacherras e Morales (2011) para mensurar os riscos tributários. Sua abordagem foi quantitativa, o escopo correlacional e o desenho transversal não experimental e uma amostragem censitária de 32 colaboradores das áreas administrativas de toda a unidade de análise foi realizada. Além disso, utilizou-se como instrumento um questionário de 45 questões para ambas as variáveis e um roteiro de entrevista para 5 gerentes de departamento. Os resultados, ao aplicar o estatístico Rho Spearman, foram um valor de Rho de 0,835 e um valor de p de significância de 0,01. Concluiu-se que a ligação entre a gestão do risco empresarial e os riscos fiscais é positiva e considerável com um valor de Rho Spearman de 0,835 e um nível de significância de 0,01. A implementação e monitoramento constante de acordo com a metodologia COSO ERM é recomendada para gerenciar com eficiência os riscos tributários.

*Palavras-chave:* COSO ERM, riscos tributários, comunicação, supervisão, estratégias

### **1. Introducción**

Las compañías a nivel mundial planifican diversos objetivos medibles y alcanzables, para un determinado tiempo, con la finalidad de obtener la creación de valor empresarial de diversos aspectos. Por ello, es necesario controlar el nivel de incertidumbre de la gestión empresarial en las compañías, pues existen diversos riesgos en las empresas, por lo que es un riesgo fundamental el poder gestionar y dar respuestas para controlar, reducir o mitigar los riesgos que nacen por el incumplimiento de normas y regulaciones emitidas por los gobiernos nacionales e internacionales.

Ang (2022) señala la existencia de diversos riesgos globales según el Foro Económico Mundial (WEF), pues da a conocer que los riesgos económicos y tecnológicos son a mediano plazo, prolongándose de 2 a 5 años su permanencia y generan desabastecimiento y el cierre de diversas compañías al no manejar la incertidumbre con base en estrategias.

El Banco Mundial (2022), en su informe, señala que diversas compañías aún no han implementado una metodología para administrar los riesgos, así, ante la pandemia mundial de COVID-19, las empresas grandes tenían liquidez para desembolsos de obligaciones para un periodo de 65 días, mientras que las medianas 59 días y las micro y pequeñas empresas de 53 a 50 días. El Instituto de Auditores Internos de España y PricewaterhouseCoopers (2013) afirma que, ante los riesgos legales, deben darse respuestas de manera estratégica, desde los consejos de administración hacia las últimas líneas de los organigramas, con el propósito de administrar los riesgos en las compañías de manera holística.

Alfaro et al. (2020) considera que la gestión de riesgos debe ser tratada de manera holística, pues debe otorgar respuestas eficientes a los riesgos de toda la organización, ya que se enlazan entre si todos los eslabones y procesos operativos, comerciales, financieros, legales y ambientales en las organizaciones. En Perú, no existen regulaciones vigentes que incentiven y apoyen a las grandes, medianas, pequeñas y micro compañías privadas para que puedan implementar un sistema de gestión de riesgos, lo cual permitirá incrementar la razonabilidad y confianza de las operaciones, en consecuencia, se producirá el incremento del PBI nacional. Estrictamente, solo existe un marco de control interno para el sector público a través de la ley 27785.

Salas (2019) considera que los gerentes son los principales responsables de la gestión de riesgos en una compañía, pues promueven a través del consejo de administración y todas las áreas de la empresa que se implementen manuales para dar respuesta a los riesgos. Yong (2022) afirma que dar respuesta a los riesgos de manera oportuna genera recompensas en la creación de valor y reputación empresarial.

En la ciudad de Pataz, La Libertad, Perú, radica una empresa extractora de mineral aurífero, la cual posee un control interno implementado según la metodología COSO, implementada y puesto en marcha desde el año 2014. Según los reportes financieros y las memorias anuales, al cierre del periodo 2021, existe la partida de contingencias legales por un monto superior de 1.5 millones de soles a favor del fisco (SUNAT) por concepto de determinaciones tributarias y multas correspondientes al periodo 2018 en el que se identificó que la empresa no logró de manera eficiente gestionar los riesgos tributarios. Esto debido a que se determinó que la empresa no ha cumplido en su integridad con los procedimientos internos para respaldar las operaciones comerciales de carácter fiscal, lo cual generó un impacto negativo en el aspecto financiero, societario, comercial y legal.

Entonces, el problema de investigación que se planteó fue el siguiente: ¿Cuál es la vinculación del COSO ERM y los riesgos tributarios, en una empresa extractora de mineral aurífero en La Libertad - 2022? Y de manera específica: ¿Cuál es la perspectiva según los colaboradores del COSO ERM en la empresa extractora de mineral aurífero en La Libertad, 2022?, ¿Cuál es la vinculación del COSO ERM con la fiscalización tributaria?, ¿Cuál es la vinculación del COSO ERM con la infracción tributaria?, ¿Cuál es la vinculación del COSO ERM con la sanción tributaria?

El objetivo general del estudio fue describir la vinculación del COSO ERM y los riesgos tributarios en una empresa extractora de mineral aurífero en La Libertad, 2022. Y de manera específica, se entiende que se busca 1) describir la perspectiva del COSO ERM según los colaboradores en la empresa extractora de mineral aurífero en La Libertad, 2022. 2) Determinar la vinculación del COSO ERM con la fiscalización tributaria. 3) Determinar la vinculación del COSO ERM con la infracción tributaria. 4) Determinar la vinculación del COSO ERM con la sanción tributaria.

La investigación se justifica por su valor teórico, al contribuir, gracias a su base científica, a la generación de nuevo conocimiento al conocer el grado de vinculación de COSO ERM y los riesgos tributarios. Por su relevancia social, la investigación contribuirá a que las empresas conozcan la vinculación existente entre el COSO ERM y los riesgos tributarios con el fin ejecutar plan de riesgos, metodologías para la administración, control, mitigación de riesgos y reducir los impactos negativos que pudiera traer el incumplimiento de las normas legales que emiten las entidades fiscales, lo cual generaría mayor valor al tener una eficiente gestión de riesgos. En tanto a las implicancias prácticas y el desarrollo, los resultados de la investigación aportarán base científica para un análisis de las causas que originan los riesgos tributarios, mientras que los resultados científicos contribuirán en la toma de decisiones de la alta gerencia general de la empresa minera extractora de mineral aurífera. Finalmente, la utilidad metodológica se encuentra al aportar instrumentos debidamente validados y confiables, cuya metodología contribuye para futuras investigaciones de las variables de estudio presentadas.

Como hipótesis general de investigación se plantea que existe una vinculación positiva y un alto nivel de significancia entre el COSO ERM y los riesgos tributarios en una empresa extractora de mineral aurífero de La Libertad, 2022. Mientras que de manera específica se plantea que la perspectiva del COSO ERM en la empresa extractora de mineral aurífero, La Libertad, 2022 es de nivel medio. Asimismo, se plantea que existe una vinculación positiva y un alto nivel de significancia entre el COSO ERM y la fiscalización tributaria en una empresa extractora de mineral aurífero en La Libertad, 2022. Existe vinculación positiva y alto nivel de significancia entre el COSO ERM y la infracción tributaria en la empresa. Y, finalmente, que existe vinculación positiva y alto nivel de significancia entre el COSO ERM y la sanción tributaria en la empresa.

## **2. Marco teórico**

Ouyang y Fang (2022) se plantearon analizar los métodos de gestión de riesgos financieros y fiscales empresariales bajo el antecedente de Big Data, lo cual los llevó a concluir que se debe diseñar un proceso de gestión de riesgos fiscales científicos y razonables a través de metodologías de administración de riesgos.

Eberhartinger y Zieser (2021) analizaron los efectos del cumplimiento cooperativo en el impuesto de las empresas y la gestión de riesgos fiscales y costos de cumplimiento. Su conclusión fue que la forma en la que la administración tributaria interactúa

con los contribuyentes afecta la estructura de gobierno y el perfil de riesgo de las empresas. Turyansky et. al. (2020) realizaron una investigación con respecto a las prioridades de la gestión en la reforma fiscal en Ucrania y afirmaron que debe garantizarse la eficiencia por parte de la agencia tributaria para lo cual debe otorgar a las compañías las herramientas necesarias, tales como responsabilidad financiera y la implementación de manuales de administración de riesgos que permitan al contribuyente cumplir con las regulaciones fiscales y prevenir el fraude al fisco a través de auditorías posteriores.

Strauss et al. (2020) en su estudio realizado con respecto a la digitalización de la economía y su incidencia en los riesgos fiscales concluyen que la digitalización toma gran parte en los controles de las empresas, lo cual genera un equilibrio positivo a las compañías privadas y un desequilibrio a las entidades tributarias. Mientras que Lavermicocca y Quilter (2017) realizaron un estudio en las grandes empresas de Australia, respecto a la gestión de riesgos fiscales, y lograron concluir que el director financiero y el gerente de impuestos son los que se encuentran involucrados en la determinación fiscal, asimismo, existe una débil orientación de los organismos contables para dar a conocer la aplicación de la ética cuando se tomen decisiones sobre aspectos fiscales.

Bornman y Ramutumbu (2019) estudiaron los riesgos de cumplimiento para propietarios de casas de huéspedes en Soweto en Sudáfrica. Determinaron así que los factores de alto riesgo fueron las percepciones de equidad, moral fiscal, transacciones en efectivo, oportunidad de deducir gastos no deducibles, falta de conocimiento fiscal, tamaño de la empresa.

Adicionalmente, Romero (2018) estudió la gestión de los riesgos fiscales de los contribuyentes en la ciudad de Huaura y arribó a la conclusión que la gestión del riesgo fiscal incide en las obligaciones tributarias de manera positiva y significativa. Giráldez y Meza (2017) estudiaron el planeamiento tributario para evitar los riesgos tributarios en empresas comercializadoras de abarrotos y concluyeron que la auditoría tributaria contribuye a disminuir los riesgos tributarios ante una fiscalización tributaria al identificar diversos incumplimientos de la normativa tributaria. Andrade et. al. (2016) investigó la auditoría tributaria preventiva y riesgo tributario en una empresa inmobiliaria con lo que demostró que una auditoría preventiva enfocada al control de riesgos tributarias influye de manera positiva en el control de contingencias tributarias, pues minimiza el riesgo tributario.

Tras revisar la teoría especializada de las variables de estudio y gestión de riesgos empresariales fue desarrollada y creada por: COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), se encarga de emitir metodologías de sistema de control interno gestión de riesgos para prevenir el fraude en las compañías (COSO, 2017).

Dentro de una segunda teoría existente es la planteada por la International Organization for Standardization (2009) que emitió una metodología de administración de riesgos integrales alineados a la calidad de los bienes y servicios que las compañías ofrecen con lo que se logró alcanzar un eficiente control de los

riesgos, la metodología descrita en una norma estandarizada e identificada como ISO 31000:2018. Según el análisis de los antecedentes y teoría existente a juicio del investigador, se seleccionó, a criterios del investigador, la teoría formulada por COSO según la metodología COSO ERM.

COSO (2017) conceptualiza a la variable COSO ERM como procesos implementados en las compañías iniciados por la alta gerencia a todos los niveles de las compañías mediante los cuales se logran cumplir los objetivos propuestos en la planificación y permiten controlar la incertidumbre existente.

Esta metodología propone cinco componentes para lograr su implementación. La primera es gobierno y cultura mediante esta el gobierno corporativo es el encargado de reforzar la implementación en el control, mitigación y reducción de los riesgos de manera integral. De esta manera, se establecen responsabilidades a todos los colaboradores internos y externos de la compañía, se incentiva la cultura y valores éticos que permiten la comprensión y comunicación en toda la compañía (COSO, 2017).

La segunda es la estrategia y establecimiento de objetivos, pues la compañía debe plantearse estrategias y objetivos para limitar las acciones a seguir en un determinado tiempo, con la finalidad de identificar los riesgos existentes en diferentes áreas de las compañías, lo que requiere previamente contar con una planificación estratégica (COSO, 2017).

La tercera es el desempeño, ya que las organizaciones deben implementar un plan de gestión de riesgos que permita identificar, evaluar y dar respuesta en modo, forma y tiempo oportuno, la consecución de los objetivos estratégicos planteados previamente, los riesgos deben ser priorizados según su impacto y probabilidad. En la cuarta, revisión y monitorización, las compañías deben revisar y monitorear las respuestas a los riesgos y resultados obtenidos con lo cual se determinan los riesgos inherentes y residuales para futuras respuestas a riesgos. Finalmente, en la quinta, información, comunicación y reporte, las compañías deben tener procesos de obtención e intercambio de información fluida a lo largo de todos los niveles de la organización (COSO, 2017).

Por otro lado, la variable de estudio riesgos Tributarios, según Brito (2018), se conceptualiza al riesgo como un evento incierto que afecta a una organización en gran medida, si no se implementa alguna respuesta de manera oportuna. Por su parte, Young (2010) considera a los riesgos tributarios como riesgos de regulaciones emitidas por un ente público que se deben cumplir bajo responsabilidad de ser sancionados por los agentes tributarios.

Carpizo (2011) señala que los riesgos tributarios son una incertidumbre ante el sistema fiscal, por tanto, resulta necesario que las empresas tengan un plan para tratar a los riesgos existentes. Los riesgos tributarios son definidos como "la posibilidad de que a un sujeto pasivo de un tributo le sean exigidos importes adicionales de pago en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, como consecuencia de la no aplicación o de la aplicación inadecuada de una norma tributaria" (Rodríguez et. al, 2014, p.2).

Por otro lado, Ortega, Pacherras y Morales propusieron, para la variable riesgos tributarios, tres dimensiones tales como fiscalización tributaria, infracciones tributarias y sanciones tributarias (citado en Giraldez y Meza ,2017, p.6). Ruiz de Castilla (2008) señala que la fiscalización tributaria es cuando el ente tributario analiza todas las circunstancias del fiel cumplimiento tributario de un determinado contribuyente y de un determinado tiempo, constituyéndose una facultad del Estado revisar si los deudores tributarios cumplen con el marco jurídico.

Del mismo modo, el D.S 133,2013, art 62 considera que el ente tributario tiene la facultad constitucional de realizar verificaciones y comprobaciones del cumplimiento normativo tributario. De esta manera, se puede inspeccionar, solicitar pericias, valorar documentos y revisar aquellos contribuyentes que son infectos y exonerados de impuestos. El D.S 133,2013, art.164 señala que la infracción tributaria son las acciones que efectúa un obligado del impuesto, las cuales son en contra la normativa jurídica y, por ende, constituyen una violación al sistema tributario. Ríos (2005) considera a la sanción tributaria como la consecuencia por la violación a la normativa tributaria sustentada en actas probatorias, resoluciones de multa y el internamiento de vehículos.

El D.L N°1532 (2022) considera diversos aspectos para determinar la atribución de las empresas que no cuentan con la capacidad operativa para efectuar operaciones económicas y lograr sustentar fácticamente y jurídicamente las operaciones comerciales que otorgan crédito fiscal y gasto.

Según la bibliografía arribada se puede inferir que riesgos tributarios son sucesos peligrosos y de incertidumbre respecto al resultado de la interpretación, aplicación y cumplimiento de normas y leyes, siendo que el ente tributario de cada nación tiene la facultad de fiscalizar las transacciones comerciales realizadas por el contribuyente, en el cual debe existir un fiel cumplimiento de las normas tributarias y complementarias, pues todo contribuyente tiene contribución solidaria al fisco, por lo contrario, al no cumplirse pueden presentarse diversos riesgos tributarios atentando contra todo órgano empresarial.

### **3. Metodología**

Se siguió la metodología de tipo aplicada RENACYT (2019), de enfoque cuantitativo y alcance correlacional descriptivo. Asimismo, se siguió lo planteado por Hernández y Mendoza (2018) con respecto al diseño no experimental y de corte transversal.

#### **3.1. POBLACIÓN, MUESTRA, MUESTREO**

##### **a. Población**

La población de estudio fueron los colaboradores de la empresa extractora de mineral aurífero de la región La Libertad. La muestra de estudio fueron 32 colaboradores

que laboran dentro de las áreas administrativas de la empresa tales como el departamento de administración y finanzas, operaciones logísticas, marketing y ventas, a quienes se les aplicó una muestra censal (Otzen y Manterola, 2017).

Se usó la técnica de la encuesta y de instrumento el cuestionario que permitió recopilar información consistente de los trabajadores administrativos de la empresa extractora de mineral aurífero, de la Región La Libertad (Quispe & Sánchez, 2011); mientras que según Matas (2018) se aplicó la escala tipo Likert para las respuestas a los cuestionarios. La técnica de la entrevista necesitaba como instrumento la guía de entrevista, la cual fue aplicada a los gerentes de cada departamento y el gerente de impuestos. Esta contenía 20 interrogantes en el cuestionario para la variable COSO ERM y 15 preguntas para la variable riesgos tributarios, asimismo, para la guía de entrevista se tuvo 15 interrogantes abiertas.

Con respecto a la validez, los instrumentos fueron sometidos al juicio de cuatro expertos quienes emitieron juicios sobre la pertinencia, relevancia y claridad con resultado aplicable según los criterios de Dorantes (2016) mientras que la guía de entrevista fue adaptada según los criterios de Eberhartinger y Zieser (2021). Para la confiabilidad, se usó el Alfa de Cronbach para medir su grado de consistencia interna según Soler y Soler (2012). Esta se aplicó a 25 personas con las mismas características de la muestra de estudio y se obtuvo así una consistencia de 0,941 excelente para la variable COSO ERM y 0,883 bueno para la variable riesgos tributarios.

### **3.2. PROCEDIMIENTOS**

Se coordinó con la gerencia general de la empresa extractora de mineral aurífero para llevar a cabo la recolección de datos de las variables de estudio para lo cual se autorizó a los colaboradores administrativos para que participen de la investigación como informantes, asimismo, fue necesario autorizar la entrevista con la gerencia general y los gerentes de cada departamento y el jefe de impuestos. Esto se realizó mediante la aplicación de instrumentos de recolección de datos que se efectuaron de manera online a través de Google Forms y se otorgó un plazo de 7 días para el envío de información, las entrevistas se efectuaron de manera telefónica en un único día con una duración de 15 minutos cada entrevista.

### **3.3. MÉTODO DE ANÁLISIS DE DATOS**

Se aplicó Microsoft Excel para vaciar los datos de cuestionarios y llevar a cabo la ejecución del software SPSS 23 para la obtención de datos estadísticos. Se realizó la prueba de normalidad Shapiro-Wilk al tener una muestra inferior a 50 individuos, con lo que se obtuvo una distribución no normal y se aplicó, de esta manera, el estadígrafo Rho Spearman. Se usó la estadística descriptiva para dar respuesta al objetivo específico 1.

### 3.4. ASPECTOS ÉTICOS

Se respetaron los derechos de autor (Delgado, 2017) y la aplicación de las normas APA para el citado de trabajos académicos. La información puesta a para el análisis del investigador, se trató con confidencialidad, así como el anonimato de los participantes de la investigación quienes absolvieron los cuestionarios y guías de entrevistas (Del Castillo y Rodríguez, 2018).

## 4. Resultados

Después de efectuar un análisis inferencial, se obtuvieron los resultados correlaciones, como se muestra en las tablas de correlaciones.

Con respecto a los resultados para el objetivo general de estudio, Se obtuvo una correlación de Rho de Spearman, entre las variables COSO ERM y los riesgos tributarios, con un valor de  $r=0,835$  y significancia de 0,000.

La interpretación nos muestra que ambas variables muestran que su comportamiento puede ser en un sentido positivo; es decir, cuando se implemente la metodología COSO ERM, su relación será positiva y de alta significancia con los riesgos tributarios. Esto implica que, al detectar la compañía algún aspecto negativo respecto a riesgos tributarios debe iniciarse como punto de partida un análisis y la identificación con respecto al fiel cumplimiento de los componentes del COSO ERM quienes influyen de manera directa en la variable riesgos tributarios.

Con respecto a los resultados del objetivo específico 1, se evidencia que la perspectiva de los colaboradores que el COSO ERM, se encuentra en un nivel medio con 50% de cumplimiento, 44% en nivel alto y un 6% en nivel bajo.

La interpretación sugiere que, según la perspectiva de los colaboradores de la empresa extractora de mineral aurífero en La Libertad- 2022, se considera que la gestión de riesgos empresariales en la compañía es de nivel medio alto, pues un 50%, equivalente a 16 colaboradores, consideran que la empresa se encuentra implementando en nivel medio la metodología del COSO ERM.

Según la perspectiva de los gerentes y jefes de contabilidad, se considera que la implementación de un sistema de control interno enfocado a la gestión de riesgo trae diversos beneficios con respecto a la gestión de riesgos operativos, tributarios, financieros, al efectuar un análisis holístico de la manera desde la planificación estratégica de la organización.

Con respecto a los resultados del objetivo específico 2, se determina que el valor de correlación de Rho Spearman es 0,551 y significancia de valor  $p= 0,001$ . La interpretación muestra que las variables gestión de riesgos empresariales y la dimensión de fiscalización tributaria se vinculan de manera positiva media y con un nivel de significancia de 0.01 y un valor de Rho Spearman de 0,551. Ambas variables muestran que se incrementan en el mismo sentido; es decir, cuando se implemente la gestión de riesgos empresariales, según la metodología COSO ERM, su relación

será positiva y de alta significancia con la fiscalización tributaria.

Este resultado nos muestra que la metodología COSO ERM, tiene una relación con lo determinado en una fiscalización tributaria, pues la variable y la dimensión se relacionan, es decir, la compañía debe dar énfasis en un procedimiento de fiscalización tributaria para que los controles que se den para la gestión de riesgos tengan una relación positiva con los resultados de la fiscalización tributaria que efectuó la administración tributaria.

Con respecto a los resultados del objetivo específico 3, es el valor de correlación de Rho Spearman de 0,774 y significancia de 0,000. La interpretación muestra que la variable gestión de riesgos empresariales y la dimensión infracción tributaria se vinculan manera positiva media y con un nivel de significancia de 0.01 y un valor de Rho Spearman de 0,774.

La compañía debe incentivar sus esfuerzos para no cometer infracciones tributarias, los cuales constituirían riesgos tributarios que afectarían en gran medida a la compañía desde el aspecto financiero hasta la reputación socioeconómica de la compañía, al considerarse un nivel alto, debe tener contingencias tributarias debido al incumplimiento de normativa tributaria vigente. Estos hechos podrían generar insatisfacción con los potenciales clientes, al considerar que la compañía, no cuenta con un sistema de control interno que busque la mejora continua en la calidad de los procesos para la fabricación de bienes y prestación de servicios. Asimismo, un enfoque moderno de toda compañía es la gestión de riesgos al constituirse aspectos claves para el éxito o fracaso de una compañía. La unidad de investigación debe doblegar los esfuerzos con el fin de gestionar los riesgos tributarios que se pudieran identificar con la finalidad de mantener el control de las operaciones en un nivel bajo de riesgos o, en su medida, lograr mitigar su integridad. Los riesgos tributarios son riesgos que aparecen como resultado del incumplimiento de las regulaciones de las entidades fiscales, quienes están facultadas a imponer la infracción tributaria.

Finalmente, los resultados del objetivo específico 4 muestran un valor de correlación de Rho Spearman de 0,689 y significancia de 0,000. La interpretación muestra que la variable gestión de riesgos empresariales y la dimensión sanción tributaria se vinculan de manera positiva media y con un nivel de significancia de 0.01 y un valor de Rho Spearman de 0,689.

## 5. Conclusiones

- Se da por aceptada la hipótesis de investigación al haberse determinado que existe una vinculación positiva significativa entre el COSO ERM y los riesgos tributarios en una empresa extractora de mineral aurífero en La Libertad- 2022.
- La vinculación del COSO ERM y los riesgos tributarios es positiva y considerable con un valor de Rho Spearman de 0,835 y valor p de 0.01. Según la perspectiva de la gestión de riesgos empresariales en la empresa extractora de mineral aurífero en La Libertad- 2022, según los colaboradores, es de nivel medio con

un 50% y la gestión de riesgos con la metodología COSO ERM trae beneficios positivos en diversos aspectos en toda la organización al efectuar un análisis de riesgos de manera holístico en toda la organización.

- La vinculación del COSO ERM y la fiscalización tributaria es positiva media con un valor de Rho Spearman de 0,551 y valor p de 0.01. Así, con la infracción tributaria, se relaciona de manera positiva media con un valor de Rho Spearman de 0,774 y valor p de 0.01; y la sanción tributaria es positiva media con un valor de Rho Spearman de 0,689 y valor p de 0.01.
- Se recomienda a la Gerencia General efectuar la implementación integral según el COSO ERM para disminuir los riesgos tributarios y solicitar la revisión por parte de personal competente y especializado a fin de otorgar seguridad razonable del sistema de control interno enfocado a riesgos.
- Al jefe del área de impuestos, se recomienda que la planificación tributaria que efectuó debe contener un plan de gestión de riesgos, el cual incluye de manera holística a toda la compañía para gestionar que todos los procesos deben estar documentados. Asimismo, se debe exigir a las áreas competentes su fiel cumplimiento, con la finalidad de controlar, reducir, mitigar los riesgos a través de una metodología enfocada a gestión de riesgos, el cual se relaciona directamente con la fiscalización tributaria, infracción y sanción tributarias.

## 6. Referencias bibliográficas

Alfaro Oliva, J., Pastor Chacón, M., y Soto Abanto, S. (2020). Factores de incumplimiento del protocolo de control de mermas en base a la metodología COSO ERM 2017 en el proceso productivo de carbón de piedra. *Aporte Santiaguino*, 13(1), 115-127. <https://doi.org/10.32911/as.2020.v13.n1.685>

Andrade, J., Pérez, J. y Ticona, H. (2016) *Auditoría tributaria preventiva y riesgo tributario en la empresa la Muralla Inversiones Inmobiliarias S.A.C., año 2015*. [Tesis para optar el Título de Contador Público, Universidad Nacional del Callao– Facultad de Ciencias Contables]. Repositorio de la Universidad Nacional del Callao. <http://hdl.handle.net/20.500.12952/2484>

Ang, C. (2022, 06 de agosto). *Visualized: A Global Risk Assessment of 2022 and Beyond*. <https://www.visualcapitalist.com/visualized-a-global-risk-assessment-of-2022-and-beyond/>

Banco Mundial (2022). *Capítulo 1. Los impactos económicos de la pandemia y los nuevos riesgos para la recuperación*. <https://www.bancomundial.org/es/publication/wdr2022/brief/chapter-1-introduction-the-economic-impacts-of-the-covid-19-crisis>

Bornman, M., y Ramutumbu, P. (2019). A tax compliance risk profile of guesthouse owners in Soweto, South Africa. *Southern African Journal of Entrepreneurship & Small*

*Business Management*, 11(1), 1–14.

[https://pdfs.semanticscholar.org/7611/6d5ba870fcb7fea886be846f48bcef5eade3.pdf?\\_ga=2.256903939.9820514.1666574716-972630792.1666574716](https://pdfs.semanticscholar.org/7611/6d5ba870fcb7fea886be846f48bcef5eade3.pdf?_ga=2.256903939.9820514.1666574716-972630792.1666574716)

Brito Gómez, M. D. (2018). El riesgo empresarial. *Universidad Y Sociedad*, 10(1), 269-277.

<https://rus.ucf.edu.cu/index.php/rus/article/view/806>

Carpizo, J., (2011). Riesgos fiscales, ¿cómo delimitarlos? *Estrategia financiera*, (11) 285, 8-11.

<http://pdfs.wke.es/7/8/2/1/pd0000067821.pdf>

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (2017). *Enterprise Risk Management Integrating with Strategy and Performance. Executive Summary*.

<https://www.coso.org/Shared%20Documents/2017-COSO-ERM-Integrating-with-Strategy-and-Performance-Executive-Summary.pdf>

Consejo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación Tecnológica (2019). *Reglamento de calificación, clasificación y registro de los investigadores del sistema nacional de ciencia, tecnología e innovación tecnológica - Reglamento RENACYT*.

<https://portal.concytec.gob.pe/index.php/informacion-cti/reglamento-del-investigador-renacyt>

Del Castillo Salazar, D., y Rodríguez Abrahantes, T. (2018). La ética de la investigación científica y su inclusión en las ciencias de la salud. *Acta Médica del Centro*, 12(2), 213-227.

<http://www.revactamedicacentro.sld.cu/index.php/amc/article/view/880/1157>

D.L 1532-2022 (2022, 19 de marzo). *Se regula el procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa*.

<https://busquedas.elperuano.pe/download/url/se-regula-el-procedimiento-de-atribucion-de-la-condicion-de-decreto-legislativo-no-1532-2049959-2>

D.S 133-2013-EF (2013, 22 de junio). *Decreto Supremo que aprueba el texto Único Ordenado del Código Tributario*.

[https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/253548/228243\\_file20181218-16260-kbtzj3.pdf](https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/253548/228243_file20181218-16260-kbtzj3.pdf)

Delgado, P.A. (2017). Derechos de autor en Colombia: Especial referencia a su transferencia y disposición jurídica en el ámbito universitario. *Revista CES Derecho*, 2 (8), 242-265.

Dorantes, J., Hernández, J., y Tobón, S. (2016). Juicio de expertos para la validación de un instrumento de medición del síndrome de Burnout en la docencia. *Rax Ximhai*, 6 (12), 327-346.

<https://www.redalyc.org/pdf/461/46148194023.pdf>

Eberhartinger, E., y Zieser, M. (2021). The effects of cooperative compliance on firms' tax risk, tax risk management and compliance costs. *Schmalenbach Journal of*

*Business Research*, 73(1), 125-178.

doi:10.1007/s41471-021-00108-6

Ernst y Young Perú. (2019, 18 de diciembre). *Los 10 principales riesgos y oportunidades de la industria de negocios*.

[https://www.ey.com/es\\_pe/mining-metals/los-10-principales-riesgos-y-oportunidades-de-la-industria-minera](https://www.ey.com/es_pe/mining-metals/los-10-principales-riesgos-y-oportunidades-de-la-industria-minera)

Giraldez, J. y Meza, K. (2017). *Planeamiento tributario para evitar los riesgos tributarios en las comercializadoras de abarrotos de la Provincia de Huancayo* [Tesis para optar el Título de Contador Público, Universidad Nacional del Centro del Perú]. Repositorio de la Universidad Nacional del Centro del Perú.

<https://repositorio.uncp.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12894/4897/Giraldez%20Candiotti%20-%20Meza%20Orihuela.pdf?sequence=1>

Hernández, R. y Mendoza, C. (2018). *Metodología de la investigación: Las rutas cuantitativa, cualitativa y mixta*. McGraw-Hill Interamericana Editores S.A.

International Organization for Standardization (2009). *Risk management — Principles and guidelines*.

<https://www.iso.org/standard/43170.html>

Lavermicocca, C., y Quilter, M. (2017). Tax risk management and the application of ethics by large Australian companies. *Australian Tax Forum*, 32(4), 741–756.

Lavermicocca, C. y Quilter, M., Tax Risk Management, and the Application of Ethics by Large Australian Companies. *Australian Tax Forum*, 32(4).

<https://ssrn.com/abstract=3099198>

Ministerio de Salud (2002, 1 de enero). Ley 27785: Ley orgánica del sistema nacional de control y de la Contraloría General de la República. Ley 27815: Ley del código de ética de la función pública.

<https://cdn.www.gob.pe/uploads/document/file/417588/172607762483169315120191106-32001-16mzpve.pdf>

Matas, A. (2018). Diseño del formato de escalas tipo Likert: un estado de la cuestión. *Revista Electrónica de Investigación Educativa*, 20(1), 38-47. <https://doi.org/10.24320/redie.2018.20.1.1347>

Otzen, T. y Manterola, C. (2017). *Técnicas de muestreo sobre una población a estudio*. *Int.J. Morphol*, 35(1), 227-232.

Ouyang, S., y Fang, Y. (2022). Enterprise Financial and Tax Risk Management Methods under the Background of Big Data. *Mathematical Problems in Engineering*, 1–13.

<https://doi.org/10.1155/2022/5831866>

PWC y Instituto de Auditores Internos de España. (2013). *Control Interno –Marco Integrado*.

[http://doc.contraloria.gob.pe/Control-Interno/Normativa\\_Asociada/coso\\_2013-resumen-ejecutivo.pdf](http://doc.contraloria.gob.pe/Control-Interno/Normativa_Asociada/coso_2013-resumen-ejecutivo.pdf)

Quispe, D. y Sanchez, G. (2011). Encuestas y entrevistas en investigación científica. *Revista Actualización Clínica*, 10, pp.490-494.

<[http://www.revistasbolivianas.org.bo/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S2304-37682011000700009&lng=es&nrm=iso](http://www.revistasbolivianas.org.bo/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2304-37682011000700009&lng=es&nrm=iso)>. ISSN 2304-3768.

Rodríguez, J., Rojí, L. y Rojí, S. (2014) *Auditoría de Impuestos y riesgo fiscal*.

<https://xdoc.mx/preview/auditoria-de-impuestos-y-riesgo-fiscal-608a319e1ec3c>

Romero, J., (2018) *La gestión del riesgo fiscal y las obligaciones tributarias de los medianos y pequeños contribuyentes de la provincia de Huaura*. [Tesis para optar el Grado de Maestro, Universidad Nacional José Faustino Sánchez Carrión]. Repositorio de la Universidad Nacional José Faustino Sánchez Carrión.

<http://repositorio.unjfsc.edu.pe/handle/UNJFSC/2122>

Ruiz de Castilla Ponce de León, F. J. (2008). FISCALIZACION TRIBUTARIA. *Revista Boliviana de Derecho*. (5), 187-197.

<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=427539905010>

Salas, B. (2022, 11 de agosto). Riesgos empresariales: los CEO son la primera línea de defensa. *Gestión*.

<http://semanaeconomica.com/article/management/gobierno-Corporativo/364294-gerentes-en-la-primera-linea-de-defensa/>

Soler Cárdenas, S. F., y Soler Pons, L. (2012). Usos del coeficiente alfa de Cronbach en el análisis de instrumentos escritos. *Revista Médica Electrónica*, 34(1), 01-06. [http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1684-18242012000100001&lng=es&tlng=es](http://scielo.sld.cu/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1684-18242012000100001&lng=es&tlng=es).

Strauss, H., Fawcett, T., y Schutte, D. (2020). Tax Risk Assessment and Assurance Reform in Response to the Digitalised Economy. *Journal of Telecommunications and the Digital Economy*, 8(4), 96–126.

<https://doi.org/10.18080/jtde.v8n4.306>

Suni, N. (2016). *La gestión de riesgos bajo el enfoque coso ERM y el impacto en la rentabilidad de la empresa opportunity empresas s.a.c. sector servicios en la ciudad de Lima – San Borja periodo 2015*. [Tesis de licenciatura, Universidad Nacional de San Agustín de Arequipa]. Repositorio de la Universidad Nacional de San Agustín de Arequipa.

<http://repositorio.unsa.edu.pe/bitstream/handle/UNSA/2980/COsuconl.pdf>

Yong, N. (2022, 11 de agosto). El valor de una visión conjunta de Gestión de Riesgos y Control Interno. *Gestión*.

<https://gestion.pe/blog/brujula-de-gestion-empresarial/2018/01/el-valor-de-una-vision-conjunta-de-gestion-de-riesgos-y-control-interno.html/>

Turyansky, Y., Svydruk, I., Sydoruk, O., Mitsenko, N. y Klepanchuk, O. (2020). Management priorities of tax reform in Ukraine: implementation of international experience. *Investment Management and Financial Innovations*, 17(2), 320-333.

doi:10.21511/imfi.17(2).2020.25

**Fecha de recepción: 01/09/2022**

**Fecha de aceptación: 08/11/2022**

**Correspondencia: joselitompc@gmail.com**

## Análisis de los factores que limitan la investigación en la profesión del Contador Público en el Perú, año 2022

Umner Llonce Silva Santillán<sup>1</sup>, Leidy Vanesa Vargas Vargas<sup>2</sup>

<sup>1</sup>Facultad de ciencias Contables Universidad Nacional de Cajamarca, Cajamarca, Perú

<sup>2</sup>Facultad de Ciencias de la Empresa, Universidad Privada del Norte, Lima, Perú

### Resumen

El presente trabajo de investigación realiza un análisis reflexivo sobre la actividad de investigación contable desarrollada en el país. Para ello se considera su relevancia en el incremento del acervo epistémico de la disciplina contable, a la vez que visibiliza la necesidad de fortalecer las competencias de los profesionales de la contabilidad.

Su objetivo es determinar los factores que limitan la investigación en la profesión del contador público en Perú en 2022. Es una investigación básica, de enfoque cuantitativo y nivel descriptivo. Su diseño es no experimental-transeccional y se utilizó la encuesta como técnica; el instrumento empleado fue un cuestionario diseñado para este estudio, compuesto de planteamientos dicotómicos, para responder la interrogante de la investigación. La población está compuesta por 29.940 contadores públicos habilitados en los colegios departamentales a nivel nacional y se extrajo una muestra representativa de 382 profesionales contables mediante un muestreo por conglomerado. Los resultados indican que existen factores personales e institucionales que limitan la investigación contable, en nivel medio, con incidencia de 52% y 66% respectivamente. Se concluye que los factores institucionales asociados a instituciones representativas, instituciones o políticas editoriales y universidades limitan la producción investigativa con mayor fuerza que los factores personales. Destacan, dentro de estos, la falta de profundidad de los productos académicos y la carencia de apoyo para capacitación. Por ello, se invita a estas instituciones a incluir programas de certificación para la adquisición de competencias en investigación y contribuir de esa manera con la construcción teórica de la contabilidad como disciplina científica.

*Palabras clave:* investigación científica, factores limitantes, contador público, contabilidad

# Analysis of the factors that limit research in the profession of Public Accountant in Peru, year 2022

## Abstract

The present research work carries out a reflexive analysis of the account research activity developed in the country, taking into account its relevance in the increase of the epistemic heritage of the accounting discipline, while making visible the need to strengthen the skills of professionals of accounting. Its objective is to determine the factors that limit research in the Public Accountant profession in Peru, in 2022. It is basic research, with a quantitative approach and a descriptive level. Its design is not experimental-transectional; the survey was developed as a technique and the instrument was a questionnaire designed for this study, composed of dichotomous approaches, to answer the research question. The population is made up of 29,940 Certified Public Accountants in the Departmental Colleges at the national level, and a representative sample of 382 accounting professionals was taken through a conglomerate survey. The results indicate that there are personal and institutional factors that limit accounting research, at a medium level, with an incidence of 52% and 66%, respectively. It is concluded that institutional factors associated with representative institutions, editorial institutions or policies, and universities limit research production more strongly than personal factors. Among these, the lack of depth of the academic products and the lack of support for training stand out, which is why these institutions are invited to include certification programs for the acquisition of research skills and thus contribute to the construction theory of accounting as a scientific discipline.

*Keywords:* scientific research, limiting factors, public accountant, accounting

# Análise dos fatores que limitam a pesquisa na profissão de Contador Público no Peru, ano 2022

## Resumo

O presente trabalho de pesquisa realiza uma análise reflexiva da atividade de pesquisa contábil desenvolvida no país, levando em consideração sua relevância no aumento do patrimônio epistêmico da disciplina contábil, ao mesmo tempo em que torna visível a necessidade de fortalecer as competências dos profissionais da contabilidade. Seu objetivo é determinar os fatores que limitam a pesquisa na profissão de Contador Público no Peru, em 2022. É uma pesquisa básica, com abordagem quantitativa e nível descritivo. Seu desenho não é experimental-transectional; a pesquisa foi desenvolvida como técnica e o instrumento foi um questionário elaborado para este estudo, composto por abordagens dicotômicas, para responder à questão de pesquisa. A população é composta por 29.940 Contadores Públicos Certificados nas Faculdades Departamentais em nível nacional, e uma amostra representativa de 382 profissionais de contabilidade foi obtida por meio de uma pesquisa de conglomerado. Os resultados indicam que existem fatores pessoais e institucionais que limitam a pesquisa contábil, em nível médio, com incidência de 52% e 66%, respectivamente. Conclui-se que fatores institucionais associados a instituições representativas, instituições editoriais ou políticas e universidades limitam mais fortemente a produção de pesquisa do

que fatores pessoais. Dentre elas, destaca-se a falta de aprofundamento dos produtos acadêmicos e a falta de apoio à formação, razão pela qual essas instituições são convidadas a incluir programas de certificação para a aquisição de habilidades de pesquisa e, assim, contribuir para a construção da teoria da contabilidade como ciência científica disciplina.

*Palavras-chave:* **pesquisa científica, fatores limitantes, contador público, contabilidade**

## **1. Introducción**

El carácter epistemológico de la disciplina contable es un tema que ha despertado el interés de los académicos de esta área desde hace un tiempo y sigue estando vigente, aun cuando se le sigue dando mayor relevancia a los aspectos técnicos del ejercicio profesional. Al respecto, Chía Suárez (2015) señala que, si bien dentro de esta disciplina se han hecho investigaciones en el afán de incrementar su acervo epistémico, la generalidad es que se desarrollan estudios con enfoque cuantitativo referidos a temas pragmáticos o asociados a la regulación normativa de la materia contable. Al respecto, Viloría Ortega (2013) coincide cuando narra la evolución de la investigación en esta disciplina, pues señala que las investigaciones académicas desarrolladas en los años 60 y 70 del siglo pasado relacionadas con el aspecto económico y administrativo de la ciencia contable, derivaron en perspectivas normativistas de la contabilidad, lo que se debió posiblemente al intento de brindar soluciones a los reclamos constante surgidos por los fraudes financieros y el interés de evitar la emisión de normas contables que representaran un intervencionismo por parte del Estado.

Esta situación determinó que la investigación contable se enrumbara por los cauces del positivismo, lo cual generó que se enfatice en la medición cuantitativa de variables y la objetividad del conocimiento, pero se olvidó el entorno histórico y social en el que se realizan las prácticas contables. Por ello, algunos autores como Guao-Samper (2020) se han decantado por la aplicación de enfoques distintos, como la teoría crítica, para comprender los fenómenos objeto de esta disciplina y abordar nuevos temas asociados al poder, al control y al cambio a partir de la crítica social. Barona (2019) se encamina en esta misma línea y se pronuncia adicionalmente, por el desarrollo de estudios críticos e interpretativos, al considerar que estos favorecen el abordaje inter y multidisciplinario, además, promueven la consolidación de la contabilidad como ciencia social.

Ciertamente, la ciencia contable está sometida a cambios constantes en sus paradigmas, devenidos de las nuevas tendencias económicas globales o nacionales, de la complejidad del entorno empresarial que se ve impactado por los mismos cambios globales y los avances tecnológicos. Asimismo, las constantes modificaciones normativas inciden en la práctica contable, lo cual amerita la adaptación de los conocimientos y esto se logra, sin lugar a dudas, gracias a la investigación, de allí su importancia y la necesidad del abocamiento de los contadores públicos al desarrollo de esta labor.

Siendo así, y antes de hacer el abordaje de la fundamentación teórica de este asunto, conviene precisar el término investigación que, de acuerdo con lo establecido por la Real Academia Española (2002) consiste en “realizar actividades intelectuales y experimentales de modo sistemático con el propósito de aumentar los conocimientos sobre una determinada materia”. Mientras que, para Erazo-Portilla et al. (2020), la investigación es una herramienta que promueve los cambios y fortalece el conocimiento en las diferentes disciplinas, pero, al mismo tiempo, desarrolla habilidades de pensamiento y autoaprendizaje” (p. 389)

De tal manera que, en el presente estudio, al hacer referencia al término investigación por los profesionales contables, se quiere significar o referir a ese conjunto de actividades de indagación organizada y sistemática realizadas por los contadores públicos, la cual está destinada a la generación de nueva información y conocimientos. Esta es plasmada en la medida de lo posible en un producto académico, de preferencia publicable en medios con prestigio e impacto por su calidad científica.

Algunos investigadores se han pronunciado de manera previa sobre este tema, entre ellos Pérez y Pinto-Perry (2016) quienes consideran que la investigación contable es una herramienta didáctica en la docencia de la contabilidad. Esta desarrolla competencias no solo para el ejercicio profesional propiamente dicho, sino también para el desarrollo de la actividad docente y dota de las estrategias para la recreación del conocimiento y la actualización constante que se necesita en el ejercicio contable.

Al respecto, Ríos León (2013) señala que la labor investigativa supone que el contador público conozca y maneje el método científico con rigurosidad intelectual y posea ciertas características como la organización, disciplina y tenacidad. Esto significa que debe poseer determinadas competencias genéricas además de transitar un proceso de formación académica en el que las instituciones universitarias juegan un rol preponderante.

En efecto, las instituciones universitarias, en su carácter de agentes de creación y transferencia de conocimientos, tienen la responsabilidad de estructurar y difundir contenidos académicos que den respuesta pertinentemente a los procesos sociales. Pueden lograr esto encaminando los esfuerzos en actualizar estos contenidos a los cambios o transformaciones que ocurran en el campo de actuación del profesional contable. Así, podrían ser competitivos dentro del mundo absorbido por la globalización, siendo necesario que hagan adaptaciones curriculares pertinentes que conlleven la introducción de competencias en el área investigativa como base de la autoformación del futuro contador público (Molina-Hurtado y Fonseca-Gordillo, 2019).

Si bien el campo de actuación de la universidad está referido a la docencia, investigación y extensión, le corresponde dentro del ámbito de la primera, verter dentro del contenido curricular las herramientas que doten al estudiante de las competencias para que, al convertirse en profesionales, puedan analizar con solidez las situaciones que se susciten a nivel empresarial y social. Se busca que estén en

capacidad de dar respuesta a las mismas para evitar que su formación esté alineada o limitada solo a la aplicación de normas contables y no aporten innovaciones o desarrollos epistemológicos a la ciencia contable (Chía Suárez, 2015).

Al respecto, Erazo-Portilla et al. (2020) señalan que el contexto social, político y económico actual amerita que los profesionales contables se adapten a los cambios, posean una capacidad analítica alta y un amplio criterio de entendimiento de su entorno. De esta manera, estarán preparados para dar respuesta y soluciones acertadas a los distintos escenarios laborales que se puedan presentar.

El problema radica en que existe la creencia generalizada de que el quehacer del contador público se circunscribe de manera exclusiva a la actividad empresarial y se limita a elaborar estados financieros y solucionar imprevistos contables. Esta perspectiva ignora sus competencias reflexivas y críticas en el área de la investigación y desconoce su rol como un profesional generador de cambios con incidencia en su entorno social. De allí que Tejedor (2018) recomiende que, desde la formación universitaria, se estimule la profundización de la fundamentación teórica de los trabajos de investigación para que estos trabajos tengan un verdadero propósito y generen ideas nuevas que permitan avanzar en la consolidación epistémica de la contabilidad como disciplina científica. Esto permitirá que se dote al contador público con las herramientas y técnicas para la investigación que puedan incorporar de manera permanente a lo largo de su trayectoria profesional y generen productos académicos elaborados con la suficiente rigurosidad y profundidad para que sean considerados publicables.

Sin embargo, si bien muchos están de acuerdo con el rol de las instituciones universitarias en la generación de competencias investigativas de los profesionales contables, otros han cuestionado su efectividad. Al respecto, Molina-Hurtado y Fonseca-Gordillo (2019) han señalado que los currículos contables están enmarcados en los núcleos de conocimientos tradicionales y la investigación ocupa un porcentaje bajo en el proceso de formación en el logro de este objetivo. Erazo-Portilla et al. (2020) añaden que son ejecutados mediante una didáctica pasiva en la que se reconoce la poca importancia de estas asignaturas. De allí que la falta de competencias viene a considerarse como uno de los principales retos a superar por los contadores públicos que aspiren convertirse en investigadores, quienes en muchos casos deben recurrir a programas de certificación profesional para profundizar en la adquisición de estas competencias y las demás que son requeridas en el mercado laboral (Vera-Muñoz et. al., 2019; Orendain et al., 2021).

En este punto cabe señalar que existen distintos organismos u organizaciones representativas nacionales e internacionales que se han preocupado por la formación profesional en contaduría, como es el caso de la Federación Internacional de Contadores (2015) – IFAC por sus siglas en inglés. Este órgano, mediante el desarrollo, adopción e implementación de los denominados “Pronunciamientos Internacionales de Formación” (PIF) busca fortalecer la profesión contable, no solo mediante el ingreso a programas de calidad, sino también mediante el desarrollo profesional inicial y continuo de sus integrantes, pues se considera que sus prácticas

están más dirigidas al ejercicio de la profesión y no al desarrollo de investigaciones con carácter científico.

Ahora bien, el problema asociado a la escasa generación de competencias investigativas en los procesos formativos académicos universitarios, no es el único reto que debe enfrentar la ciencia contable en el país. Otro problema es el relativo a la publicación de la producción académica, pues el análisis de las publicaciones constituye el método más empleado para la evaluación de esta producción científica. Al respecto, Valero et. al. (2022) refieren que existen retos asociados a las dinámicas de indexación internacional de las publicaciones académicas en bases de datos bibliográficas, porque las revistas que no entran en estos procesos de indexación están condenadas a la invisibilidad. Por ende, el material investigativo que se divulga en ellas puede ser afectado, de manera que, el producto académico que carezca de profundidad o no haya cumplido con la rigurosidad intelectual que impone una verdadera investigación científica, será retenido en su incorporación en estas redes académicas, siendo este otro de los desafíos que tienen que enfrentar los investigadores contables.

Por su parte, Arquero et. al. (2016) han alertado sobre el desincentivo en la producción investigativa en Contabilidad, pues existe un interés en las revistas científicas internacionales hacia otros temas, que denominaron “más vendibles”. Esta es la razón por la cual los investigadores dirigen sus esfuerzos a desarrollar su producción científica en otras áreas del conocimiento para lograr su publicación. Además, otro aspecto a considerar es el caso de los docentes universitarios dedicados al área contable quienes normalmente realizan sus investigaciones con el fin de lograr una acreditación o ascenso, más que por una motivación en la profundización de la investigación científica. Estos autores destacan además que las revistas aplican de manera irreflexiva sistemas evaluativos basados exclusivamente en índices que resultan rigurosos en algunos casos. Estos, de continuar aplicándose de esa manera, seguirán produciendo una limitación severa de la libertad de investigación si no se producen evaluaciones con criterios justos, lo cual generará la merma de la producción académica contable por desmotivación.

Esta situación fue denominada por Arquero y Donoso (2013) el “síndrome del quemado (burnout) vinculado a la investigación” y Escobar-Pérez et al. (2014) lo denominaron “desmotivación por rechazo”. Ambas son una causa importante de baja productividad científica, conjuntamente con otras como la falta de formación en metodología de investigación, la escasez de revistas de calidad en Contabilidad, la escasez de tradición investigadora, la falta de financiación e incentivos y en menor medida las dificultades idiomáticas.

Chía Suárez (2015) menciona la existencia de otros aspectos que problematizan la investigación por parte de los Contadores Públicos. Entre estos factores se puede mencionar el poco interés personal o la falta de empatía hacia la labor investigativa que no permite percibir la conexión entre la disciplina contable y su entorno como posibles temas de investigación. Además, existe la carencia de disciplina académica para realizar una investigación hasta su conclusión definitiva, la escasez de tiempo

para realizar la búsqueda de las fuentes de información, el desconocimiento del manejo adecuado de las tecnologías de la información y comunicación, el deficiente nivel en el manejo de lenguas extranjeras que impide el acceso de material bibliográfico contentivo de las últimas tendencias globales en esta disciplina, entre otros.

Por su parte, Chamorro González e Irausquin (2021) centraron su estudio en el área de género y realizaron una revisión bibliométrica sobre estudios contables desarrollados desde esta perspectiva publicados en la base de datos SCOPUS entre 1993 y 2020. Así, identificaron 298 documentos sobre género en el área de contabilidad, en los que se abordaron temas como la discriminación organizacional, la baja remuneración, sus atributos personales para asumir liderazgo, las responsabilidades familiares, segmentación de trabajo, entre otros. Sin embargo, encontraron pocos estudios que cuantificaran el nivel de producción científica de las mujeres, lo cual muestra la escasez de estudios bibliométricos sobre este tema. Estas autoras encontraron un promedio de 10 investigaciones por año, siendo mayoritariamente artículos científicos, seguido de revisiones técnicas, documentos de sección y capítulos de libro, lo que les ha permitido entender que las mujeres contables tienen presencia en la transformación de la disciplina, pero sigue siendo una tarea que debe ser abordada en contabilidad con criterio de urgencia.

Lo anterior demuestra que, para la mujer contable, al igual que para las de otras disciplinas, existen mayores limitaciones para la investigación científica devenidas de la atribución cultural de los roles domésticos en su condición de mujer. Esto implica que, al incorporarse al mercado laboral, surge para ella la atribución de una doble exigencia representada por el ejercicio de la profesión en cualquiera de los campos que haya seleccionado –en el sector público o privado dependiente o independiente, docencia, auditoría – y la carga doméstica, es decir, que se suma la carga del trabajo productivo y reproductivo al mismo tiempo. Esto incide directamente en su producción académica y si bien se han dado avances importantes en la participación de la mujer en el ámbito laboral contable y en el ámbito académico, aún existen brechas importantes en algunos países.

Lemos et. al. (2015) consideran que aún no son equitativas las condiciones para las mujeres en el medio universitario y de investigación contable, especialmente, en lo que se refiere al acceso de oportunidades a optar por cargos de dirección tanto a nivel empresarial como en el medio académico. En esa misma línea, Chamorro González et al. (2020) identifican en Colombia la existencia de barreras para asumir cargos directivos en los programas académicos de contabilidad, además de percibir una participación más limitada en revistas académicas en comparación con los hombres, mientras que Hatfield y Shelly (2015) revelan que sólo 8% de editores de revistas son mujeres con lo cual se ratifica que las oportunidades de las mujeres en los espacios académicos son restringidas.

Dicho lo anterior se desprende que resulta imprescindible despertar el interés en los contadores públicos por la investigación científica porque, de esa manera, se sientan las bases epistemológicas para un constante desarrollo del conocimiento

contable que permita enrumbar y mantener a la Contabilidad como una disciplina crítica y reflexiva. Este es el motivo que determinó el desarrollo del presente estudio que denota la necesidad del abordaje del tema de la investigación contable y los aspectos que la limitan, porque no solo se persigue generar su visibilidad, sino que constituye un aporte para el enriquecimiento epistémico de esta área del saber. Para ello se abarca la revisión sistemática y organizada de la literatura más actualizada sobre el desarrollo investigativo de las ciencias contables, también se realizó un trabajo empírico en el que se indagó sobre la actividad de investigación desarrollada por los Contadores Públicos colegiados y habilitados a nivel nacional y los principales factores que obstaculizan la ejecución de esta labor. Sin embargo, al estar limitado a un enfoque cuantitativo se sugiere la conveniencia de realizar otros estudios bajo un paradigma humanista o cualitativo que se centre en el análisis hermenéutico de la conducta abstencionista de los profesionales contables en el desarrollo de labores de investigación.

## 2. Problema

De todo lo anterior se desprende que la científicidad de la Contabilidad si bien ha sido objeto de un largo debate, ya hoy está despojado de toda duda y es ese mismo carácter científico el que genera la necesidad de que los profesionales contables se dediquen a la tarea de investigar, analicen con sentido crítico los paradigmas existentes y realicen rupturas teóricas que generen aportes teóricos y también aplicativos a esta disciplina. Sin embargo, los hallazgos de los estudios mencionados líneas arriba demuestran la existencia de una serie de desafíos que amilanan la visión investigativa por parte de los profesionales contables y merman el número de publicaciones en las revistas indexadas de alto impacto. Por esta razón se hace necesario indagar cuáles son los aspectos que obstaculizan la generación de nuevas investigaciones o anulan la visión investigativa en los especialistas de esta disciplina; por ello, surge la interrogante general de la investigación **¿Cuáles son los factores que limitan la investigación en la profesión del Contador Público en el Perú, año 22?** y como interrogantes específicas ¿Cuáles son los factores personales que limitan con mayor incidencia el desarrollo de labores de investigación por los Contadores Públicos peruanos? y ¿Cuáles son los factores institucionales que limitan con mayor incidencia el desarrollo de labores de investigación por los Contadores Públicos peruanos?

## 3. Objetivo

### 3.1. General

Basado en la literatura previa que hace referencia a múltiples aspectos que tienen incidencia en la producción científica de los profesionales contables, el presente trabajo investigativo se plantea como objetivo general:

**OG.** Determinar los factores que limitan la investigación en la profesión del Contador Público en el Perú, año 22.

### 3.2. Específicos

El cumplimiento del objetivo general conlleva a su vez a la consecución específica de dos objetivos:

- Precisar los factores personales que limitan con mayor incidencia el desarrollo de labores de investigación por los Contadores Públicos peruanos.
- Identificar los factores institucionales que limitan con mayor incidencia el desarrollo de labores de investigación por los Contadores Públicos peruanos.

### 4. Justificación

El desarrollo de esta investigación se justifica dada la relevancia del tema, la cual puede ser analizada desde una triple vertiente: **a) Teórica:** porque no solo contiene una revisión de la literatura más connotada sobre el tema de estudio y de algunas investigaciones, nacionales y foráneas previas al mismo, sino porque, como ya se ha señalado previamente, constituye un aporte a la cientificidad de la Contabilidad; **b) Práctica:** porque aborda un problema práctico representado por la existencia de una serie de factores que están mermando la producción académica de los integrantes de este gremio y que, por vía de consecuencia, muestran un panorama sobre el prestigio de la Contabilidad como disciplina científica que hasta ahora ha sido asociada sólo a la producción de conocimientos técnicos y pragmáticos; y, **c) Social:** porque al determinar cuáles son las circunstancias que limitan la producción académica de los profesionales contables, se pueden vislumbrar alternativas de solución acordes a la realidad problemática explorada; además que el planteamiento de este tipo de investigaciones persigue generar la visibilidad de esta situación en aras de lograr apoyo institucional que de lograrse tendrá como beneficiarios a los Contadores Públicos del país que estén interesados en investigar.

### 5. Hipótesis

Las hipótesis para contrastar son:

**H<sub>G</sub>:** Los factores que limitan el desarrollo de las labores de investigación por los Contadores Públicos peruanos son de índole personal e institucional.

**HE<sub>1</sub>:** Los factores personales que limitan con mayor incidencia el desarrollo de las labores de investigación por los Contadores Públicos peruanos son de índole económico, académico, laboral, familiar o de género y asociados a la disponibilidad de tiempo.

**HE<sub>2</sub>:** Los factores institucionales que limitan con mayor incidencia el

desarrollo de las labores de investigación por los Contadores Públicos peruanos están representados por la falta de apoyo para la capacitación y de incentivos económicos por parte de instituciones representativas contables; las políticas editoriales de las revistas de alto impacto; y el rol de las instituciones académicas y gremiales en el fomento de competencias investigativas y profesionales de manera equilibrada.

## **6. Metodología**

La investigación fue abordada desde un enfoque cuantitativo con alcance descriptivo en la búsqueda de la identificación de los principales factores que limitan la investigación en la profesión del Contador Público en el Perú. Su diseño es no experimental porque el fenómeno cuyo estudio fue propuesto se analizó en su realidad sin la manipulación por parte del investigador y la medición se hizo en un momento único, lo cual le da el carácter transeccional a este diseño. Se utilizó el método hipotético-deductivo por ser el idóneo para obtener la información sobre las circunstancias o factores que representan una limitación para que el profesional contable desarrolle labores de investigación con productos académicos como resultado final para lo cual se parta de los supuestos hipotéticos formulados al inicio de este estudio.

## **7. Técnicas e instrumento**

Las técnicas de investigación empleadas fueron, por una parte, la revisión y análisis documental y, por la otra, la encuesta, mediante la utilización de una guía de análisis documental y un cuestionario, respectivamente. Siendo así, el procedimiento de recolección de datos se desarrolló en dos momentos: inicialmente, se hizo una exploración de la información contenida en la literatura sobre los principales factores que afectan la labor investigativa del Contador Público en Perú, en cuyo caso, se indagó en bases de datos de relevancia científica como Latindex, Scielo, Dialnet, Scopus, Proquest, Wiley, entre otras. En un momento posterior, se aplicó de manera individual el cuestionario diseñado para la presente investigación que, en su primera parte, está destinado a recoger información relacionada con el perfil de género y el sector de desenvolvimiento laboral de los encuestados. Una segunda parte está destinada a indagar sobre la actividad investigativa desarrollada por los Contadores Públicos en el último quinquenio; y, por último, contienen planteamientos dicotómicos destinados a identificar los factores que limitan esta actividad, sometidos a la confiabilidad Kuder Richardson con un coeficiente de .905.

## **8. Población**

La población está conformada por los Contadores Públicos del país y se utilizó, como criterio de inclusión, su habilitación en los Colegios Departamentales respectivos con lo cual se asciende a un total general de veintinueve mil novecientos cuarenta

(29,940) profesionales contables hábiles al mes de junio 2022.

## 9. Muestra

De esta población se seleccionó una muestra de trescientos ochenta y dos (382) Contadores Públicos para lo cual se aplicó la fórmula de determinación de muestras para poblaciones finitas y se obtuvo un 95% de nivel de confianza y 5% de margen de error.

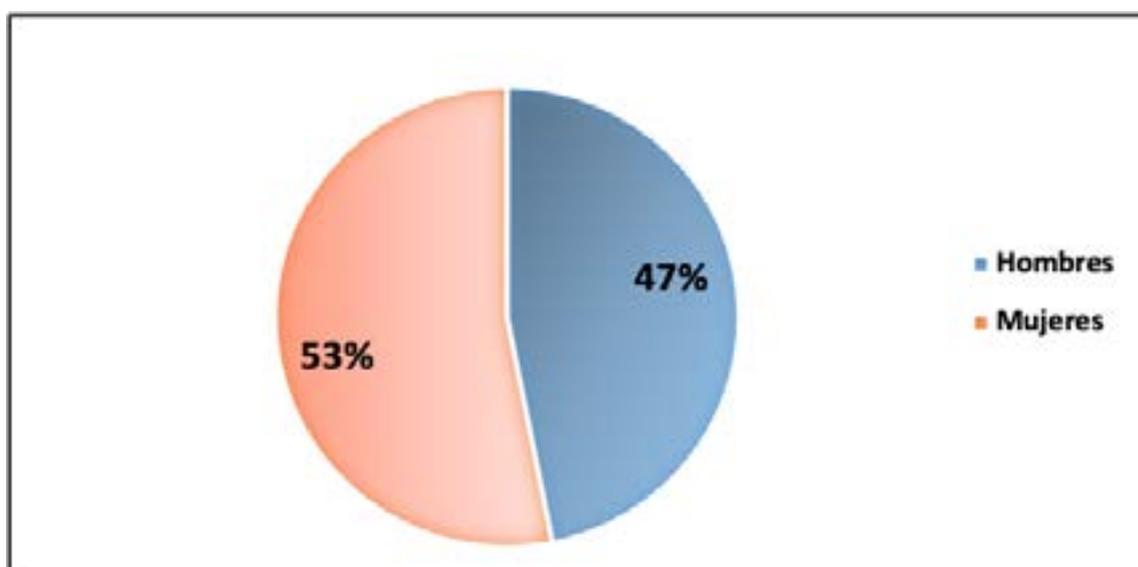
Los profesionales encuestados fueron seleccionados mediante la utilización en un primer momento de un muestreo por conglomerados. Para ello, se dividió el universo en unidades menores representados por los Contadores Públicos habilitados e inscritos en los distintos Colegios Departamentales. En un segundo momento, se empleó un muestreo probabilístico aleatorio simple en el que todos los profesionales de esta área que cumplieron con el criterio de inclusión tuvieron la posibilidad de ser seleccionados.

## 10. Resultados

Antes de exponer los resultados relacionados con los objetivos de la investigación, se deben precisar los tres aspectos considerados importantes para tener un mejor conocimiento de la muestra de estudio que son relativos a su género, al área profesional en la que se desempeñan y a su productividad científica.

En lo que se refiere al género de los encuestados, estos resultaron ser 203 (53%) mujeres y 179 (47%) hombres, lo cual evidencia una prevalencia del género femenino en los participantes de la investigación (figura 1).

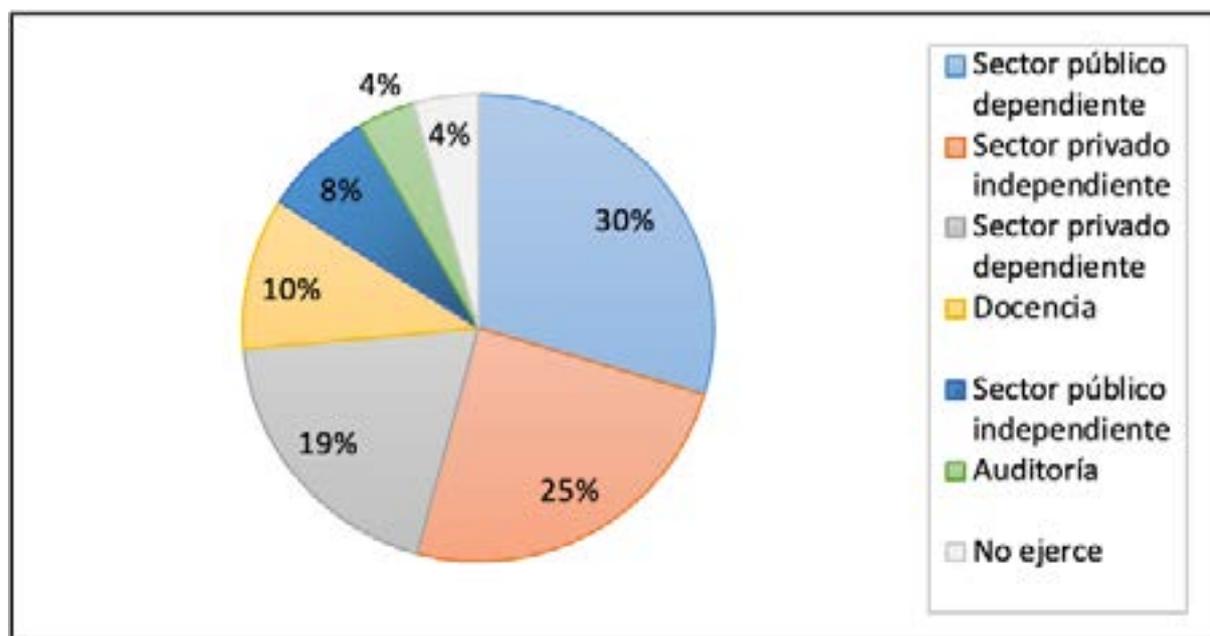
Figura 1: Género de los encuestados



En lo que respecta al perfil laboral o sector profesional en el que se desenvuelven

los encuestados, se observa que del 100% de los encuestados, un 30% labora en el sector público dependiente, 25% en el sector privado independiente, 19% en el sector privado dependiente, 10% en la docencia, 8% en el sector público independiente, 4% en auditoría y 4% no ejerce la profesión contable. Esto significa que el sector público dependiente aglutina el mayor porcentaje de los Contadores Públicos encuestados como se evidencia en la figura 2.

**Figura 2: Sector de desenvolvimiento profesional**



En lo que respecta a la productividad científica de los encuestados, se halló que del 100% de los encuestados 36% realizó labores de investigación en el último quinquenio, 12% realizó un producto científico publicado, pero el 8% logró la publicación en una revista indexada o de alto impacto como se evidencia en la tabla 1.

**Tabla 1: Investigación científica de los Contadores Públicos peruanos en 2022**

Respuesta	Realizó investigación en los últimos 5 años		Ha generado un producto científico publicado		Logró publicar en revistas indexadas en los últimos cinco años	
	N°	%	N°	%	N°	%
Si	138	36	47	12	29	8
No	244	64	335	88	353	92
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100</b>	<b>382</b>	<b>100</b>	<b>382</b>	<b>100</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

Al relacionar la investigación científica de los encuestados con el género de los

mismos, se encontró que, de los 138 Contadores Públicos que realizaron estas labores, 80 (20,9%) son hombres y 58 (15,1) son mujeres, lo cual evidencia que hay una prevalencia masculina en el desarrollo de actividades investigativas. Esto se puede evidenciar en la tabla 2.

**Tabla 2: Investigación científica de los Contadores Públicos peruanos en 2022 asociada a su género**

Género	Realizó investigación en los últimos 5 años					
	SI		NO		Total	
	N°	%	N°	%	N°	%
Hombre	80	20,9	99	26	179	46,9
Mujer	58	15,1	145	38	203	53,1
<b>Total</b>	<b>138</b>	<b>36</b>	<b>244</b>	<b>64</b>	<b>382</b>	<b>100</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

Igualmente, se relacionó la actividad investigativa de los Contadores Públicos encuestados con el sector laboral en el que se desenvuelven y se encontró que de los 138 profesionales que realizaron labores de investigación en el último quinquenio, 39 (10,2%) se desempeña en el sector privado independiente, 34 (8,9%) en el sector público dependiente, 28 (7,3%) en la docencia, 22 (5,8) en el sector privado dependiente, 8 (2%) en el sector público independiente, 5 (1,3%) en auditoría y 2 (0,5%) no ejerce. Esto evidencia una prevalencia en la investigación en contadores del sector privado independiente, lo cual es seguido por el sector público dependiente; asimismo, se denota igualmente que, los profesionales que no ejercen la profesión se dedican mínimamente a ejercer labores de investigación como se demuestra en la tabla 3.

**Tabla 3: Investigación científica de los Contadores Públicos peruanos en 2022 asociada al sector laboral**

Sector laboral	Realizó investigación en los últimos 5 años					
	SI		NO		Total	
	N°	%	N°	%	N°	%
Sector público dependiente	34	8,9	79	20,7	113	29,5
Sector público independiente	8	2,0	21	5,5	29	7,5
Sector privado dependiente	22	5,8	52	13,6	74	19,4
Sector privado independiente	39	10,2	55	14,4	94	24,6
Docencia	28	7,3	12	3,1	40	10,4
Auditoría	5	1,3	10	2,6	15	3,9
No ejerce	2	0,5	15	4,0	17	4,5

Total	138	36	244	64	382	100
-------	-----	----	-----	----	-----	-----

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

## Factores que limitan la investigación en los Contadores Públicos peruanos en 2022

En lo que se refiere a los factores que limitan la investigación en los Contadores Públicos de Perú, en 2022, tal como lo plantea el objetivo general de la investigación, se estableció que existen factores de orden personal y de índole institucional que inciden en el desempeño investigativo de los profesionales contables. Como se muestra en la tabla 6, ambos factores tienen un nivel medio de limitación en la actividad científica contable, sin embargo, los factores institucionales, inciden en un porcentaje mayor que los personales.

**Tabla 4: Factores que limitan la investigación en los Contadores Públicos de Perú, en 2022**

Nivel	Factores Personales		Factores Institucionales	
	Frecuencia	Porcentaje	Frecuencia	Porcentaje
Bajo	91	24	79	21
Medio	200	52	254	66
Alto	91	24	49	13
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100</b>	<b>382</b>	<b>100</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

Se observa de la tabla 4, que los factores institucionales tienen un nivel medio de incidencia en la investigación científica contable en 66%, seguido de un nivel bajo (21%) y un nivel alto (13%); por su parte, los factores personales tienen un nivel de incidencia en la labor investigativa en nivel medio (52%) seguido del nivel bajo y alto en igualdad porcentual (24%).

## Factores que limitan la investigación en los Contadores Públicos peruanos en 2022

En lo que respecta a los factores personales que limitan la investigación en los Contadores Públicos peruanos, los resultados arrojan que existen una serie de aspectos de índole económico, académico, laboral, familiar o de género y motivacionales, inherentes a cada uno de los encuestados, que obstaculizan el desarrollo de actividades investigativas, los cuales se muestran a continuación en la tabla 5.

**Tabla 5: Carencia de recursos económicos como límite en el desarrollo de investigaciones científicas**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	236	62%
No	146	38%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

En la tabla 5 se observa que, de la totalidad de los Contadores Públicos encuestados, el 236 (62%) señala que la carencia de recursos económicos afecta el desarrollo de labores de investigación científica mientras que 146 (38%) opinan lo contrario. De esta manera, el aspecto económico debe ser considerado como un factor que limita el desarrollo de esta actividad.

**Tabla 6: Falta de competencias investigativas como límite para la investigación científica**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	227	59%
No	155	41%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

En la tabla 6 se evidencia que del 100% de los encuestados, 227 (59%) considera que la falta de competencias les impide desarrollar labores de investigación, mientras que 155 (41%) no opina igual. Esto evidencia que la falta de competencias investigativas es un factor limitante para ejecutar esta actividad.

**Tabla 7: La falta de profundidad teórica incide en la falta de publicación de investigaciones realizadas por los profesionales contables**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	293	77%
No	89	23%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

Los datos mostrados en la tabla 7 indican que la falta de profundidad teórica de los productos académicos incide en la falta de publicación de investigaciones realizadas por los profesionales contables en opinión de 293 (77%) de los Contadores Públicos encuestados. Por el contrario, 89 (23%) consideran que no tiene incidencia, por

ende, la prevalencia de respuestas afirmativas muestra que este es un factor que limita la investigación científica.

**Tabla 8: Falta de dominio del idioma inglés para acceder a recursos bibliográficos especializados en ese idioma**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	281	74%
No	101	26%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

En la tabla 8 se observa que del 100% de los Contadores Públicos encuestados, 281 (74%) consideran que la falta del dominio del idioma inglés restringe el desarrollo de investigaciones con productos publicables porque dificulta el acceso a recursos bibliográficos especializados, mientras que 101 (26%) opinan lo contrario. Estos datos evidencian que el idioma es un factor limitante de la investigación científica para los Contadores Públicos peruanos.

**Tabla 9: Tiempo dedicado al ejercicio profesional como límite para realizar labores de investigación científica**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	153	40%
No	229	60%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

En la tabla 9 se observa que del 100% de los Contadores Públicos encuestados, 229 (60%) consideran que la dedicación al ejercicio profesional no impide la realización de labores de investigación científica, mientras que 153 (40%) opinaron lo contrario. Esto significa que el tiempo dedicado al ejercicio profesional no es calificado por la mayoría de los encuestados como un factor limitante de la investigación científica.

**Tabla 10: Capacitación para el ejercicio profesional impuesta por los cambios constantes de la normatividad vigente como límite para el desarrollo de investigaciones publicables**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	182	48%
No	200	52%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

En la tabla 10 se observa que del 100% de los Contadores Públicos encuestados, 200(52%) no consideran que la capacitación requerida para el ejercicio profesional impuesta por los cambios constantes en la normatividad vigente les impida el desarrollo de investigaciones con productos publicables; mientras que 152 (48%) de ellos opinan lo contrario. Esto significa que este no es un factor apreciado por la mayoría de los encuestados como un límite a las labores de investigación científica.

**Tabla 11: Preparación pragmática para el ejercicio profesional impuesta por las nuevas tendencias económicas globales y locales como factor limitante para el desarrollo de investigaciones académicas publicables**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	218	57%
No	164	43%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

En la tabla 11 se observa que del 100% de los Contadores Públicos encuestados, 218 (57%) consideran que la preparación pragmática para el ejercicio profesional que impone las nuevas tendencias económicas globales y locales coartan el tiempo para el desarrollo de investigaciones académicas publicables, mientras que 164 (43%) tienen una visión diferente. Esto significa que la mayoría de los encuestados sí estima que este sea un factor que limita el ejercicio de labores investigativas.

**Tabla 12: La adaptación a la creciente complejidad del entorno empresarial como factor limitante del desarrollo de labores de investigación de productos publicables**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	233	61%
No	149	39%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

En la tabla 12 se evidencia que 233 (61%) de los encuestados señala que la adaptación a la creciente complejidad del entorno empresarial absorbe el tiempo del Contador Público e impide el desarrollo de labores de investigación generadoras de productos publicables, mientras que 149 (39%) consideraron lo contrario. Esto significa que adaptarse a los cambios constantes que impone el desempeño profesional empresarial sí es valorado mayoritariamente como un factor limitante del desarrollo de investigaciones científicas.

**Tabla 13: La necesidad de entrenamiento y actualización permanente para ejercer la profesión como factor limitante del desarrollo de investigaciones con productos académicos publicables**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	229	60%
No	153	40%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

En la tabla 13 se observa que 229 (60%) Contadores Públicos encuestados, consideran que la necesidad de entrenamiento y actualización permanente para ejercer la profesión no permite el desarrollo de investigaciones con productos académicos publicables, mientras que 153 (40%) encuestados señalan que sí permite cumplir con labores investigativas. Esto significa que la mayoría de los integrantes de la muestra aprecian esta situación como un factor que limita el desarrollo de investigaciones científicas.

**Tabla 14: La necesidad de adquisición de competencias blandas para ejercer la profesión como factor limitante para el desarrollo de investigaciones con productos académicos publicables**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	186	49%
No	196	51%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

En la tabla 14 se evidencia que 196 (51%) de los Contadores Públicos encuestados no consideran que la necesidad de adquisición de competencias blandas para ejercer la profesión les impida desarrollar investigaciones con productos académicos publicables, sin embargo, 186 (49%) de ellos opina lo contrario. Esto significa que la mayoría de los encuestados estima que este no es un factor que limita la investigación científica.

**Tabla 15: La capacitación del Contador Público para el manejo práctico de los nuevos avances tecnológicos que impactan el ejercicio de la profesión contable obstaculiza el desarrollo de investigación con productos académicos publicables**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	194	51%
No	188	49%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

En la tabla 15 se evidencia que 194 (51%) Contadores Públicos encuestados señalan que el tiempo que dedican a capacitarse para el manejo práctico de los nuevos avances tecnológicos que impactan el ejercicio de la profesión contable obstaculiza el desarrollo de investigación con productos académicos publicables, mientras que 188 (49%) de ellos, refieren que el manejo de las nuevas tecnologías no le impide investigar.

**Tabla 16: Carezco de interés personal en desarrollar labores de investigación**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	89	23%
No	293	77%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

En la tabla 16 se observa que 293 (77%) de los Contadores Públicos encuestados posee interés personal para desarrollar labores investigativas, mientras que 89 (23%) de ellos, carecen del mismo. Lo señalado anteriormente evidencia que la falta de motivación no es un factor que limita la investigación científica para los miembros de este gremio.

**Tabla 17: No tengo disponibilidad de tiempo para el desarrollo de las labores de investigación**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	211	55%
No	171	45%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

En la tabla 17 se observa que de los 382 Contadores Públicos encuestados 211 (55%) no disponen del tiempo suficiente para desarrollar labores de investigación. Por el contrario, 171 (45%) manifiesta no tener impedimentos de esta naturaleza; de esta manera, se evidencia que el tiempo se considera un factor que limita la investigación científica por los profesionales contables.

**Tabla 18: Compatibilizar las labores del hogar y profesionales obstaculiza el desarrollo de labores de investigación académica**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	194	51%
No	188	49%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

Los datos mostrados en la tabla 18 evidencian que 194 (51%) de los Contadores Públicos que constituyeron la muestra de estudio consideran que la doble carga representada por las labores del hogar y el ejercicio profesional obstaculiza el desarrollo de labores de investigación, mientras que 188 (49%) opinaron lo contrario. De esta manera, la prevalencia de respuestas afirmativas indica que este es un factor que limita la investigación científica.

Los resultados expuestos en las tablas anteriores evidencian la existencia de factores personales que limitan la investigación científica de los Contadores Públicos peruanos, según la opinión de los encuestados, los cuales se sintetizan en atención a su naturaleza y eso se refleja en la tabla 21.

**Tabla 19: Factores personales que limitan la investigación en los Contadores Públicos peruanos en 2022**

Factor	Frecuencia	Porcentaje
<b>Económicos</b>		
Carencia de recursos económicos	236	62
<b>Académicos</b>		
Falta de competencias investigativas	227	59
Falta de profundidad teórica del producto académico	293	77
Falta de dominio de otros idiomas (especialmente inglés para acceder a recursos bibliográficos especializados).	281	74

<b>Laborales</b>		
Preparación pragmática impuesta por las nuevas tendencias económicas globales y locales	218	57
Adaptación a la creciente complejidad del entorno empresarial	233	61
Necesidad de entrenamiento y actualización permanente para ejercer la profesión	229	60
Capacitación del Contador Público para el manejo práctico de los nuevos avances tecnológicos que impactan el ejercicio de la profesión contable	194	51
<b>Motivacionales</b>		
Posee interés, pero carece de disponibilidad de tiempo	211	55
<b>Familiares/asociados a género</b>		
Compatibilización de las labores del hogar y profesionales (doble carga laboral)	194	51

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

Los resultados obtenidos con relación a los factores personales que limitan la investigación en los Contadores Públicos peruanos en 2022 evidencian que existen una serie de aspectos inherentes al profesional contable que obstaculizan su desenvolvimiento en el área de la investigación científica. De esta manera, prevalece el carácter **económico**: la carencia de recursos para llevar a cabo las investigaciones (62%); en los de índole **académico**: la falta de profundidad teórica del producto contable (77%) y la falta de dominio de otros idiomas para acceder a recursos bibliográficos especializados (74%). En este punto, es necesario recordar lo señalado por Tejedor (2018) quien recomienda que desde la formación universitaria se estimule la profundización de la fundamentación teórica de los trabajos de investigación para que estos trabajos tengan un verdadero propósito y generen ideas nuevas que permitan avanzar en la consolidación epistémica de la contabilidad como disciplina científica.

Otro de los resultados que merece ser destacado es la falta de competencias investigativas como limitación del desarrollo de labores de investigación en 59% de los Contadores Públicos encuestados. Estos resultados ratifican lo señalado por Vera-Muñoz et al., (2019) y Orendain et al., (2021) quienes consideran que la carencia de competencias es uno de los principales retos a superar por los profesionales contables que aspiren convertirse en investigadores. Estos, en muchos casos, deben recurrir a de programas de certificación profesional para profundizar en la

adquisición de estas competencias y las demás que son requeridas en el mercado laboral y académico.

Dentro de los recursos asociados al ejercicio de la profesión contable, que se pueden calificar como **laborales**, prevalece como limitante de la labor investigativa la adaptación a la creciente complejidad del entorno empresarial (61%), además, del tiempo que es necesario dedicar para el inevitable entrenamiento y actualización permanente para ejercer la profesión (60%). Estos hallazgos tienen amplia relevancia porque ratifica que el Contador Público es más pragmático y está más enfocado en la capacitación para adaptarse a los cambios que impone la dinámica empresarial. De esta manera, se olvida que es un agente de cambio social y que su contribución como tal depende del desarrollo de labores de investigación epistemológica bajo enfoques teóricos interpretativos o de teoría social tal como lo mencionan Barona (2019) y Guao-Samper (2020). Es la investigación esa herramienta que fortalece su conocimiento, desarrolla sus habilidades de aprendizaje y le da las competencias para comprender dichos cambios y evolucionar con ellos (Erazo-Portilla et al., 2020).

Otro de los aspectos examinados fue el de la **motivación o interés** para investigar con lo cual se manifestó que el 77% de los encuestados no carece de interés, pero 55% manifestó que sí carece de la disponibilidad temporal para hacerlo. Estos resultados no coinciden con los hallazgos de Chía Suárez (2015) quien considera que uno de los factores que limita el desarrollo de la investigación científica es el poco interés personal, lo que no sucede en los Contadores Públicos encuestados, pero sí coinciden con dicha autora en tanto la escasez de tiempo para la realización de búsqueda de fuentes de información sí es una limitante investigativa, al igual que el manejo de lenguas extranjeras, tal como se señaló en las líneas anteriores.

Finalmente, se destaca que parte de la limitación de tiempo referida por los encuestados está representada por la necesidad de compatibilizar las labores del hogar y las labores profesionales referida por el 51% de ellos, lo que se ha considerado **como un factor familiar o asociado a género**. En este aspecto cobra importancia la problemática de género que culturalmente existe en distintos países del mundo, especialmente en la región, en la que existe una marcada inequidad hacia la mujer, quien debe asumir el doble rol de madre y trabajadora, lo que limita ampliamente el tiempo dedicado a la investigación científica (Lemos et al. 2015; Chamorro González, et al., 2020)

Los hallazgos antes expuestos confirman la primera hipótesis específica de la investigación (HE<sub>1</sub>) que señala que Los factores personales que limitan con mayor incidencia el desarrollo de las labores de investigación por los Contadores Públicos peruanos son de índole económico, académico, laboral, familiar o de género y asociados a la disponibilidad de tiempo. Esto ha sido evidenciado por los datos estadísticos descriptivos antes mencionados y discutidos a la luz de los referentes teóricos de la investigación.

## Factores institucionales que limitan la investigación en los Contadores Públicos peruanos, 2022

En lo que se refiere a los factores institucionales que limitan la investigación contable, estudiados en el marco del segundo objetivo específico, se puede señalar, a la luz de los resultados obtenidos, que estos están asociados a la acción u omisión de instituciones representativas contables, a instituciones o políticas editoriales y a instituciones académicas universitarias, los cuales se muestran en las tablas que siguen.

**Tabla 20: La ausencia de incentivos económico de las instituciones representativas no motiva el desarrollo de trabajos de investigación**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	274	72%
No	108	28%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

Los datos mostrados en la tabla 20 indican que, del total de los Contadores Públicos encuestados, el 274 (72%) considera que la ausencia de incentivos económicos de las instituciones representativas no motiva el desarrollo de trabajos de investigación, mientras que el 108 (28%) no considera que este sea un factor que limite sus labores investigativas. La prevalencia de las respuestas afirmativas lleva a considerar la falta de apoyo económico por parte de las instituciones representativas como un factor que limita la investigación científica de los profesionales contables.

**Tabla 21: No tengo apoyo de instituciones representativas o del sector empresarial para llevar adelante trabajos de investigación.**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	234	61%
No	148	39%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

En la tabla 21 se puede observar que, de los 382 Contadores Públicos encuestados, 234 (61%) carecen de apoyo de las instituciones representativas o del sector empresarial para llevar a cabo trabajos de investigación, mientras que 148 (39%) manifiestan que cuentan apoyo institucional. De esta forma, la prevalencia de respuestas positivas indica que los encuestados consideran la carencia de apoyo institucional como un factor que limita la investigación científica.

**Tabla 22: La escasa capacitación ofrecida por entidades representativas en temas de investigación dificulta esta labor**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	307	80%
No	75	20%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

Los datos mostrados en la tabla 22 indican que del total de los Contadores Públicos encuestados 307 (80%) consideran que la escasa capacitación ofrecida por entidades representativas en temas de investigación dificulta esta labor y solo 75 (20%) de ellos consideran lo contrario. Se evidencia que la opinión mayoritaria de los integrantes de la muestra es la de apreciar que este es un factor limitante de la investigación científica.

**Tabla 23: La rigurosidad de los requisitos impuestos por las revistas indexadas limita la publicación de los productos académicos de los Contadores Públicos peruanos**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	274	72%
No	108	28%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

Se evidencia en la tabla 23 que 274 (72%) de los Contadores Públicos encuestados consideran que la rigurosidad de los requisitos impuestos por las revistas indexadas limita la publicación de los productos académicos, mientras que 108 (28%) tiene una opinión contraria. Se evidencia que este constituye un factor limitante de la investigación científica.

**Tabla 24: La carencia de investigaciones anteriores (antecedentes) en temas de la profesión contable dificulta el desarrollo de investigaciones con productos publicables**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	251	66%
No	131	34%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

La tabla 24 muestra que la carencia de investigaciones anteriores (antecedentes) en temas de la profesión contable dificulta el desarrollo de investigaciones con productos publicables, es considerado como limitante de la investigación científica por 251 (66) de los Contadores Públicos encuestados, no siendo considerado igual por 131 (34%) de ellos. La prevalencia en las respuestas afirmativas conduce a considerar la carencia de antecedentes como un factor que limita la investigación contable.

**Tabla 25: Los planes de estudios de las instituciones universitarias fomentan competencias en investigación académica, investigación profesional y el ejercicio de la contaduría pública de manera equilibrada**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	165	43%
No	217	57%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

En la tabla 25 se observa que, de la totalidad de Contadores Públicos encuestados, el 217 (57%) no considera que los planes de estudios de las instituciones universitarias fomentan competencias en investigación académica, investigación profesional y para el ejercicio de la contaduría pública de manera equilibrada, mientras que 165 (43%) considera lo contrario. Esto significa que esta falta de equilibrio en las competencias que deben impartir las instituciones universitarias constituye un límite a la investigación científica porque incide en la carencia de las mismas.

**Tabla 26: Considera que su Colegio de Contadores Departamental promueve y/o realiza programas de capacitación en investigación suficientes en apoyo a sus agremiados**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	166	43%
No	216	57%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

Los datos disponibles en la tabla 26 evidencian que de 382 Contadores Públicos que integraron la muestra de investigación, 216(57%) consideran que su Colegio de Contadores Departamental no promueve y/o realiza programas de capacitación en investigación suficientes en apoyo a sus agremiados, mientras que 166 (43%) consideran que sí lo hace. Esto significa que la falta de oportunidades de capacitación en investigación ofrecidas por los colegios profesionales como instituciones

representativas puede considerarse una limitación para la realización de actividades investigativas.

**Tabla 27: Considera que los eventos nacionales de la profesión contable en el país son espacios propicios para realizar trabajos de investigación**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	290	76%
No	92	24%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

La tabla 27 muestra que el 290 (76%) de los Contadores Públicos encuestados señalan que los eventos nacionales de la profesión contable en el país son espacios propicios para realizar trabajos de investigación, mientras que 92 (24%) no tiene la misma visión respecto a estos eventos; sin embargo, si se considera la mayoría afirmativa, se puede entender que estos eventos fomentan la investigación científica.

**Tabla 28: Considera que la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú promueve y fomenta la investigación contable en el país**

Respuesta	Frecuencia	Porcentaje
Sí	214	56%
No	168	44%
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>100%</b>

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

La tabla 28 muestra que 214 (56%) de los Contadores Públicos encuestados consideran que la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú promueve y fomenta la investigación contable en el país, mientras que 168 (44%) tiene una opinión distinta. Por ende, la prevalencia de opiniones positivas con relación al rol de la Junta de Decanos en el fomento de competencias de investigación lleva a considerar que su actuación no es considerada como limitante de la labor investigativa.

Las tablas anteriores muestran el análisis descriptivo de los datos de la investigación y arrojan la existencia de ciertos aspectos, asociados a determinadas instituciones vinculadas con el mundo contable que tienen repercusión en la investigación científica y, por ende, se consideran como factores institucionales limitantes, los cuales se muestran de manera resumida en la tabla 29.

**Tabla 29: Factores institucionales que limitan la investigación en los Contadores Públicos peruanos en 2022**

Factor	Frecuencia	Porcentaje
<b>Asociados a instituciones representativas contables</b>		
Carencia de recursos económicos	274	72
Carencia de apoyo para llevar adelante trabajos de investigación	234	61
Falta de apoyo para capacitación en temas de investigación	307	80
Falta de promoción de programas de capacitación por los Colegios gremiales como entidades representativas	216	57
<b>Asociados a instituciones o políticas editoriales de revistas indexadas</b>		
Rigurosidad de los requisitos impuestos por las revistas indexadas	229	60
Carencia de investigaciones anteriores (antecedentes) en temas de la profesión contable	251	66
<b>Asociados a instituciones universitarias</b>		
Falta de fomento de competencias en investigación académica y profesional de los planes de estudios de las instituciones universitarias de manera equilibrada	217	57

Nota: datos extraídos de la aplicación de la encuesta a los Contadores Públicos de la muestra.

Los hallazgos relacionados con aspectos institucionales que actúan como limitantes en el ejercicio de la actividad investigativa están referidos a aspectos que no son inherentes al investigador, sino a determinadas instituciones vinculadas con el ámbito investigativo. Alguno de estos factores están asociados a instituciones representativas, dentro de los cuales destacan por su mayor incidencia la falta de apoyo para capacitación por parte de instituciones representativas señalado por el 80% de los encuestados como un factor de relevancia en la obstaculización de este tipo de labores. En concordancia con este resultado, el 57% de los encuestados reveló que los Colegios Departamentales no promueven programas de capacitación, lo cual ya se había señalado al inicio de este trabajo, pues otra organización representativa contable a nivel internacional como la Federación Internacional de Contadores (2015) - IFAC si bien promueve capacitaciones para los profesionales de este gremio,

generalmente están referidas para el ejercicio profesional, más que para la labor de investigación científica que conduzcan al desarrollo epistémico de la disciplina contable como ciencia.

La ausencia de incentivos económicos por parte de instituciones representativas y la carencia de apoyo para llevar adelante trabajos de investigación reportado por el 72% y 61% de los encuestados respectivamente, también se constituyen en factores de relevancia y concuerda con lo señalado en la tabla 7, pues se relaciona con la falta de recursos económicos personales reportado por los encuestados. De tal manera que, si el profesional contable carece de recursos económicos y no cuenta con el apoyo e incentivos de instituciones representativas u otras pertenecientes al sector público o privado, es lógico entender la escasez de productos académicos fundamentados en esta razón. La relevancia de este hallazgo es que alerta a estas instituciones para que incluyan planes de apoyo que contribuyan con este propósito.

La carencia de investigaciones previas es otro de los aspectos reportados por la mayoría de los encuestados por lo que es lógica su consideración de factor limitante de la investigación asociado a políticas editoriales, como que no exista una revista de alto o bajo impacto que admita una publicación en la que no se haya podido discutir la validez de sus hallazgos a la luz de investigaciones previas, lo que a su vez no puede realizarse por la escasa producción científica contable con lo que se genera una especie de círculo sin fin. Esta situación también se relaciona con la rigurosidad de las políticas editoriales de las revistas de alta calidad científica, lo cual ha sido reportado como otro factor que desmotiva en la labor investigativa. Al respecto, se debe recordar que, Escobar-Pérez et al. (2014) alertaron que esta desmotivación por rechazo es una de las causas más importantes de baja productividad científica, que genera lo que en opinión de Arquero y Donoso (2015) es un desgaste similar al burnout o síndrome del quemado.

Finalmente, se destaca como un factor limitante de la investigación científica la insuficiencia de competencias investigativas incluidas en los planes formativos universitarios y en el desequilibrio entre estas y las competencias académicas y profesionales inculcadas. Ya se ha dicho que la principal institución responsable en la formación profesional es obviamente la institución universitaria, sin embargo, muchos autores reportan su falta de efectividad, pues los programas formativos están circunscritos a conocimientos tradicionales (Molina y Fonseca, 2019) o estos son impartidos mediante didáctica pasiva, sin enfatizar en la participación activa del estudiante (Erazo-Portilla et al., 2020). Estos resultados son coherentes con los señalados anteriormente en los que se manifestó que la falta de competencias es uno de los desafíos de los Contadores Públicos y la falta de profundidad en las investigaciones es el factor personal que es visto como el factor personal limitante investigativo de mayor incidencia por parte de los encuestados.

De esa manera se comprueba la segunda hipótesis específica de la investigación (**HE<sub>2</sub>**) formulada en los términos siguientes: “Los factores institucionales que limitan con mayor incidencia el desarrollo de las labores de investigación por los Contadores Públicos peruanos están representados por la falta de apoyo para la capacitación

y de incentivos económicos por parte de instituciones representativas contables; las políticas editoriales de las revistas de alto impacto y el rol de las instituciones académicas en el fomento de competencias investigativas y profesionales de manera equilibrada”.

Esta situación hace visible la necesidad de propiciar otros espacios formativos y debe alertar a las instituciones representativas para brindar un mayor apoyo a los profesionales contables en la adquisición de competencias. Este es el sentir del 90% de los encuestados quienes manifestaron su acuerdo con que desde los Colegios de Contadores Departamentales se promueva una certificación para el desarrollo de competencias específicas en investigación científica de los agremiados, siendo un aporte ante la imperiosa necesidad de la Contabilidad de lograr una mayor consolidación epistémica.

## **11. Conclusiones y recomendaciones**

1. Existen factores que limitan la investigación científica del Contador Público en el Perú que pueden ser catalogados con personales e institucionales, al ser inherentes al profesional contable o devenir de acciones u omisiones de instituciones relacionadas con esta disciplina, respectivamente. Ambos factores tienen una incidencia en el nivel medio, sin embargo, en opinión de los encuestados los aspectos asociados a las instituciones o entes colectivos vinculados a esta disciplina limitan la investigación en Contabilidad, en mayor medida que los personales en este nivel.
2. Los factores personales que limitan el desarrollo de labores de investigación por los Contadores Públicos peruanos en atención a su naturaleza son económicos, académicos, labores, familiares o de género y asociados a la disponibilidad de tiempo; siendo los de mayor incidencia en orden decreciente: la falta de profundidad teórica del producto académico, la falta de dominio de otros idiomas (especialmente inglés) lo que le impide acceder a recursos bibliográficos especializados, la carencia de recursos económicos, la adaptación a la creciente complejidad del entorno empresarial y la necesidad de entrenamiento y actualización permanente que amerita una mayor dedicación en el entorno laboral, la falta de competencias investigativas, la preparación pragmática impuesta por las nuevas tendencias económicas, globales y locales, la falta de disponibilidad de tiempo y; finalmente, la compatibilización de las labores del hogar y profesionales.
3. Los factores institucionales que limitan el desarrollo de labores de investigación por los Contadores Públicos peruanos están asociados a las acciones u omisiones de instituciones representativas contables, a instituciones o políticas editoriales y a instituciones universitarias. Los factores que afectan son, en orden de prevalencia, los siguientes: falta de apoyo para capacitación en temas de investigación, ausencia de incentivos económico, carencia de investigaciones anteriores (antecedentes) en temas de la profesión contable,

carencia de apoyo para llevar adelante trabajos de investigación, rigurosidad de los requisitos impuestos por las revistas indexadas, falta de fomento de competencias en investigación académica y profesional de los planes de estudios de las instituciones universitarias de manera equilibrada y falta de promoción de programas de capacitación por los colegios gremiales departamentales.

En atención a los hallazgos, se recomienda a las distintas instituciones universitarias que apliquen programas de didáctica contable que promuevan cambios en la perspectiva metodológica implementadas por los docentes para generar competencias investigativas de los estudiantes y futuros profesionales. Esto repercutirá en la creación productos académicos inéditos que conduzcan a un desarrollo epistémico de la disciplina contable.

Se sugiere a los Consejos Directivos de los Colegio de Contadores Públicos Departamentales de Perú profundizar en su política de fortalecimiento académico de los integrantes del gremio, ofreciendo programas de formación continua en investigación, con el respaldo y decidido apoyo de la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú para llenar el vacío existente en esta área del saber. Se insta a las distintas instituciones del quehacer contable y otras representativas – públicas y privadas - incorporar dentro de sus programas de responsabilidad social, planes de auspicio o subvención económica para el desarrollo de investigaciones contables.

Se invita a los colegas Contadores Públicos del Perú a abocarse al estudio de la disciplina contable y desarrollar investigaciones, más allá del aspecto técnico-normativo, transitando por la búsqueda de temas con enfoques interpretativos que contribuyan a resolver problemas o falencias del entorno empresarial y/o social.

Finalmente, se recomienda a futuros investigadores ahondar en el tema de la presente investigación, desde otro enfoque metodológico, para obtener una perspectiva distinta del tema tratado, asimismo se sugiere, que se incursione aplicando otras técnicas de investigación entre los Contadores Públicos hábiles de aquellos departamentos donde la participación fue menor, sin dejar de ser representativa.

## **12. Referencias bibliográficas**

Arquero, J., Jiménez, S. M., y Laffarga, J. (2016). Utilidad percibida de la producción académica-contable. *Opinión de los profesores universitarios y de los profesionales. Revista de Contabilidad*, 19(2), 239-251.

<https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2015.10.004>

Arquero, J. y Donoso, J. (2013). Docencia, investigación y burnout: el síndrome del quemado en profesores universitarios de Contabilidad. *Revista de Contabilidad*. 16(2)94-105.

Barona, N. (2019). Evolución y nuevas tendencias de la investigación contable. *Actualidad contable FACES*, 23 (40). 9-27.

Chamorro González, C., Patiño Jacinto, R. y Vásquez Peñaloza, L. (2020). Women accountants in academic and research spaces in Colombia. En C.R. Lehman (Ed.) *Resistance and Accountability (Advances in Public Interest Accounting)*. (pp. 23-34). Emerald Publishing Limited, Bingley.

Chamorro González, C. y Irausquin, C. (2021). Estudios de género en la disciplina contable: revisión bibliométrica. *Revista Venezolana de Gerencia*, 26(6), 82-105. Doi. [ORG/10.52080/RVGLUZ.26.E6.6](https://doi.org/10.52080/RVGLUZ.26.E6.6)

Chía Suárez, M. (2015). Desafíos de la investigación contable, el ejercicio profesional en armonía con la investigación académica. *Saber, Ciencia y Libertad*, 10(2), 123-132.

Erazo-Portilla, C., Plaza-Castillo, M. y Camacho-Marín, R. (2020). *Didáctica de la contabilidad como herramienta de investigación*. *Praxis Pedagógica*, 20(27), 386-406. <http://doi.org/10.26620/uniminuto.praxis.20.27.2020.386-406>

Escobar-Pérez, B. García-Meca, E., y Larrán-Jorge, M. (2014). Factores que influyen sobre la producción científica en contabilidad en España: la opinión de los profesores universitarios de Contabilidad. *Revista Española de Documentación Científica*, 37(2). <http://dx.doi.org/10.3989/redc.2014.2.1087>

Guao-Samper, R. (2020). Teoría crítica e investigación contable. El caso de la opacidad de la información financiera. *Actualidad Contable FACES*, 23(40). 28-51

Hatfield, P. and Shelly, W. (2015). The Role of Gender in Academic Finance Journals: An Exploratory Study. *American Journal of Business Education*, 8(4), 249-258.

International Federation of Accountants (2015). *Manual de Pronunciamientos Internacionales de Formación*. IES.

Lemos, L.C., Barufaldi, R. y Paulo, N. (2015). La feminización del área contable: un estudio cualitativo básico. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 9(1), 64-84.

Molina-Hurtado, Y. y Fonseca-Gordillo, J. (2019). La investigación formativa contable en universidades de Tunja. *Revista de Investigación, Desarrollo e Innovación*, 10(1), 93-106.

<https://doi.org/10.19053/20278306.v10.n1.2019.10014>

Pérez, V. y Pinto-Perry, G. (2016). La investigación contable como herramienta didáctica en la docencia de la contabilidad. *Ciencias Administrativas*, (7), 37-47.

Orendain, MC., Orendain, M., Chávez, M. y Villa, M. (2021). La certificación profesional en los Contadores Públicos. *Revista Iberoamericana de Ciencias*, 8(3). 91-100.

Real Academia Española (2022). *Diccionario de la Lengua Española*. <https://dle.rae.es/investigar>

Ríos León, R. (2013). La formación para la investigación de contadores públicos colombianos: un asunto de estrategia. *Revista científica "General José María Córdova"*, 11(11), 175-206.

Tejedor, F. (2018). Investigación educativa: la utilidad como criterio social de calidad. *Revista de Investigación Educativa*, 36 (2), 315-330.

<http://dx.doi.org/10.6018/rie.36.2.32631>

Molina-Hurtado, Y.A. y Fonseca-Gordillo, J.E. (2019). La investigación formativa contable en universidades de Tunja. *Revista de Investigación Desarrollo e Innovación*, 10(1), 93-106.

Valero, G., Patiño, R., Yaya, W. y Chaverra, J. (2022) Tendencias en investigación contable: revisión bibliográfica. En G. Valero, R. Patiño y J. Chaverra (Eds.). *Educación e investigación contable en Colombia: una mirada holística de la disciplina*. Fondo Editorial CEIPA.

Vera-Muñoz, M., Martínez-Méndez, R. y Martínez-Méndez, J. (2019). La certificación profesional y la capacitación, como apoyo al contador público en las competencias que le requiere el mercado laboral. *Horizontes de la Contaduría en las Ciencias sociales* (10). 58-81.

Viloria Ortega, N. (2013). Los retos de la contabilidad. Una visión desde los avances de la teoría contable. *Lúmina*, (14). 40-52.

**Fecha de recepción: 10/10/2022**

**Fecha de aceptación: 30/11/2022**

**Correspondencia: [usilva@empresasys.com.pe](mailto:usilva@empresasys.com.pe)**

## El retrato de Pacioli. Un sabio del Renacimiento impartiendo una de sus lecciones. UN ENSAYO.

**Jorge Tua Pereda**

Pensador, filósofo de la Contabilidad

Vocal de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA

Profesor Emérito de la Universidad Autónoma de Madrid

### Resumen

En este breve ensayo se analiza un cuadro, muy conocido entre quienes cultivamos la disciplina contable, en el que la figura central es Lucas Pacioli (figura 1). Se encuentra en Nápoles, en la Galleria Nazionale di Capodimonte, dónde figura con el título “Retrato de Luca Pacioli con Guidobaldo de Montefeltro”.

El recorrido por sus detalles me servirá para repasar con el lector la biografía de Pacioli, personaje importante para la contabilidad y, también, para otras disciplinas: matemáticas, geometría, perspectiva, arquitectura... en ese periodo fascinante, que llamamos Renacimiento.



Figura 1: Retrato de Luca Pacioli con Guidobaldo de Montefeltro. A la derecha, detalle con la mosca

Agradezco a nuestro apreciado amigo Oscar Diaz Becerra, como Pacioli, activo y eficaz profesional y docente en nuestra disciplina, que me abra las páginas de la Revista de la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos de Perú, de la que es director dándome así la oportunidad de entrar en contacto con mis colegas de la profesión peruana y, con ello, compartir algunas circunstancias de la vida y obra de este personaje singular, pieza clave en la difusión de la partida doble en el Renacimiento, como importante elemento de apoyo a la actividad económica de su época.

*Palabras clave:* retrato de Luca Pacioli, Summa, el libro de pastas rojas, renacimiento

# Pacioli's portrait. A Renaissance sage giving one of his lessons. AN ESSAY.

## Abstract

This brief essay analyzes a painting, well known among those of us who cultivate the accounting discipline, in which the central figure is Lucas Pacioli (figure 1). It is located in Naples, in the Galleria Nazionale di Capodimonte, where it appears with the title "*Portrait of Luca Pacioli with Guidobaldo de Montefeltro*".

The tour of its details will help me to review with the reader the biography of Pacioli, an important figure for accounting and, also, for other disciplines: mathematics, geometry, perspective, architecture... in that fascinating period, which we call the Renaissance.

*Figure 1:* Portrait of Luca Pacioli with Guidobaldo de Montefeltro. On the right, detail with the fly

I am grateful to our valued friend Oscar Diaz Becerra, like Pacioli, active and effective professional and teacher in our discipline, for opening the pages of the Magazine of the Board of Deans of Colleges of Public Accountants of Peru, of which he is director, thus giving me the opportunity to get in touch with my colleagues in the Peruvian profession and, with this, share some circumstances of the life and work of this unique character, a key player in the dissemination of double entry in the Renaissance, as an important element of support for the economic activity of his time.

*Keywords:* **portrait of Luca Pacioli, Summa, the book with red covers, renaissance**

# Retrato de Pacioli. Um sábio renascentista dando uma de suas lições. UM ENSAIO.

## Resumo

Este breve ensaio analisa uma pintura, bastante conhecida entre nós que cultivamos a disciplina contábil, na qual a figura central é Lucas Pacioli (figura 1). Está localizado em Nápoles, na Galleria Nazionale di Capodimonte, onde aparece com o título "*Retrato de Luca Pacioli com Guidobaldo de Montefeltro*".

O passeio por seus detalhes me ajudará a rever com o leitor a biografia de Pacioli, figura importante para a contabilidade e, também, para outras disciplinas: matemática, geometria, perspectiva, arquitetura... Renascimento.

*Figura 1:* Retrato de Luca Pacioli com Guidobaldo de Montefeltro. À direita, detalhe com braguilha

Agradeço ao nosso estimado amigo Oscar Diaz Becerra, como Pacioli, profissional ativo e eficaz e professor em nossa disciplina, por abrir as páginas da Revista do Conselho de Reitores das Faculdades de Contadores Públicos do Peru, das quais é diretor, dando-me assim a oportunidade de entrar em contato com meus colegas de profissão peruana e, com isso, compartilhar algumas circunstâncias da vida e obra deste personagem único, peça fundamental na divulgação da dupla entrada no Renascimento, como importante elemento de sustentação da atividade econômica de sua época.

*Palavras-chave:* **retrato de Luca Pacioli, Summa, o livro de capa vermelha, renascimento.**

## 1. Introducción

En el análisis del cuadro se generan algunas dudas como, el papel que aparece sobre la mesa encontramos la indicación *Jaco. Bar. Vigennis. P. 1495*, probable referencia a autor y fecha. Suele atribuirse el cuadro a Jacop Barbari, pintor nacido en Venecia hacia 1440. Se manejan otras hipótesis para su autoría, posiblemente con menos fundamento: Leonardo da Vinci o Bellini, o, incluso, a algún pariente de Pacioli<sup>1</sup>.

Tampoco está clara la fecha. El último dígito, que podría ser un 5, está semioculto por una enigmática mosca, pintada sobre la última cifra del año.

Además, no conocemos con seguridad, la identidad del joven que se encuentra a la derecha, mirando directamente al espectador, a pesar de que el título del cuadro lo identifica como Guidobaldo de Montefeltro.



Figura 2: Via dei Cipoli, en San Sepolcro, en la que nació Pacioli

## 2. Reseña Literaria

### 2.1. Fuentes sobre Pacioli

Pacioli narra los detalles de su vida, a lo largo de sus diferentes escritos en los que, junto a contenidos técnicos, normalmente algebra, aritmética y geometría, añade datos y comentarios autobiográficos. Pacioli, por tanto, es la principal fuente sobre Pacioli.

Manejo demás otra fuente, que el lector ya conoce, porque es una referencia habitual

<sup>1</sup> Tal vez Antonio de Masso de Barbaglia, sobrino del fraile, que justificaría la abreviatura "Bar".

en cualquier escrito sobre historia de nuestra disciplina: me refiero al maestro, Esteban Hernández Esteve, autor de un completo, extenso, detallado y muy documentado “Estudio introductorio”, que precede a la traducción de “De Computis et Scripturis”, publicada por AECA en 1994, con ocasión del quinto centenario de la *Summa*.

## 2.2. *Liber Reverendi Lucae Burgensis*

En la parte derecha del cuadro vemos un libro, de tapas rojas, cerrado con flejes metálicos, en cuyo canto figura una inscripción: «*lir lvc bvr*». Probable abreviatura de “*Liber reverendi Lucae Burgensis*” que, en español equivaldría a “Libro del reverendo Lucas del Burgo”.

Esta breve leyenda resume datos importantes sobre Pacioli: la alusión a uno de sus libros, la *Summa*; su condición sacerdotal, deducida del apelativo “*reverendi*”; su nombre, Lucas; y, también, su localidad natal, el Borgo de Sansepolcro.

Dedicaré algún comentario a estas referencias, que me sirven de base para repasar la vida y realizaciones de Pacioli.



Figura 3: Madona col Bambino, cuadro de Piero della Francesca. El segundo personaje contando desde la derecha se supone que es Fra Luca Pacioli

### **2.3. “Lucas, el del Borgo”. Primeras singladuras**

Luca Pacioli nació en 1447 en Sansepolcro, provincia de Arezzo, que entonces se conocía como Borgo del Santo Sepolcro, en la Toscana. En ocasiones, en sus obras se denomina a sí mismo como “*Frater Lucas de Burgo Sancti Sepulchri*”.

Se conserva la casa en la que nació, en la *via dei Cipolli*, así como el palacio de los Bofolci, mercaderes, a cuyo servicio le colocaron sus padres a una edad temprana. Con esta familia, Pacioli se familiarizó con el comercio, aprendiendo y aprehendiendo sus costumbres y sus reglas.

Hay que suponer que en Sansepolcro acudiría al palacio dónde vivía e impartía clases a los jóvenes de la ciudad su paisano y, posteriormente amigo, Piero della Francesca (1415-1492). Siendo maestro de la geometría euclidiana y de la perspectiva, Pacioli debió adquirir en su casa un importante bagaje, del que daría buena cuenta en sus escritos.

Piero della Francesca introdujo a Pacioli en la corte de Federico de Montefeltro, duque de Urbino, quien le encomendó la tarea de dar clases a su hijo, Guidobaldo. Sus frecuentes visitas al palacio del duque le permitieron el acceso a su biblioteca, de la que se decía que era mayor que la del Vaticano.

En 1470 Pacioli está en Venecia, colaborando con otro comerciante, Antonio Rompiasi, también como preceptor de sus hijos, a los que dedica su primer tratado de álgebra, fechado en ese año.

Pacioli continuó su formación en materias mercantiles junto a Rompiasi, a quien acompañaba en sus viajes. Podemos imaginarle repasando facturas, haciendo cuentas, liquidando impuestos, calculando equivalencias de monedas, asesorándole sobre precios y mercados y, en definitiva, apoyando, como gestor, la labor de su patrón.



Figura 4: Guidobaldo de Montefeltro, hijo de los duques de Urbino, retratado por Piero della Francesca

## 2.4. Reverendi Lucae

Piero della Francesca también le introdujo en los círculos de Leon Battista Alberti, otro genio del Renacimiento, que, a su vez, en 1471, le presentó al cardenal Francesco della Rovere. Este último, tras ocupar varios altos cargos en la orden franciscana, fue su superior general. Más adelante fue elegido papa, con el nombre de Sixto IV. Ello abrió a Pacioli las puertas del Vaticano, dónde posteriormente conocería también a Julio II y León X, papas que ocuparon el solio pontificio durante el resto de la vida de Pacioli.

Es obvio que en el Retrato Pacioli viste hábito talar, con el cíngulo propio de la orden de San Francisco y sus nudos característicos. Fue el cardenal della Rovere, quien, en 1472, le animó a profesar, cuando contaba 25 años, ingresando en el Convento de Sansepolcro, dónde tuvo su residencia hasta su fallecimiento, el 19 de junio de 1519.

Tampoco sería extraño que, como Sor Juana Inés de la Cruz<sup>2</sup>, su profesión religiosa

<sup>2</sup> Como indico en "Sor Juana Inés de la Cruz. En el Reino de los Cielos se utiliza el principio de Devengo", en la serie, "Contabilidad y Literatura", núm 138 de la Revista AECA.

respondiera no tanto a una vocación, como a la búsqueda de una plataforma para desarrollar su actividad docente en diferentes universidades, como así hizo a lo largo de su vida.

Entramos con ello en otra de las características de Pacioli que se deducen del cuadro: su condición de profesor.

## **2.5. *Humilis Professor***

En el Retrato, Pacioli está impartiendo una clase. Su mano derecha señala con un puntero una figura geométrica dibujada en la pizarra; la izquierda, abierta sobre un libro, llama la atención con su dedo índice sobre un párrafo, seguramente referente al mismo tema que está explicando.

Y, en especial, la tiza, antaño instrumento docente por excelencia, parece dejada sobre la mesa tras haber dibujado la figura de la pizarra. Tampoco falta la esponja para borrar lo escrito en ella.

Lo que no queda claro es si la lección es una clase particular al personaje que le acompaña en el cuadro, o si el destinatario es un auditorio que no vemos, frente al profesor. Me inclino por lo primero, aunque el discípulo no parezca prestar mucha atención a otra cosa que no sea un punto, que no queda al alcance de nuestra vista.

El pintor no tuvo la habilidad de poner un espejo al fondo del cuadro, como Velázquez en las Meninas, para ver lo que pudiera haber del otro lado, quizás porque el único destinatario de la lección haya sido el joven Guidobaldo.

Desde que profesó, Pacioli desplegó una intensa actividad docente. Primero en Perugia, en su universidad pontificia, inicialmente durante siete años, si bien, tras algún periodo fuera de Italia (lo que actualmente sería Croacia), la universidad le reclamo nuevamente. Enseñó también en Florencia y en la *Sapienza* (Roma) donde se hospedaba en el palacio del cardenal della Rovere. Después, impartió clases durante tres años en Nápoles, y consta que también fue profesor en otras universidades: Padua, Urbino, Pisa, Bolonia, Milán... A ello se une una intensa actividad como conferenciante.



Figura 5: Estatua de Pacioli en San Sepolcro, su localidad de nacimiento

Entonces, ¿cuándo estaba en el convento? Con tanto ajetreo, en lugares no siempre próximos a Sansepolcro, está claro que no paraba mucho en casa. De hecho, sus colegas del convento superiores en la orden le llamaron la atención. Como indica Esteban Hernández, no veían con buenos ojos las correrías de Pacioli, ni que ejerciera su docencia en ambientes profanos y en universidades no religiosas. Como consecuencia, tuvo que dejar sus clases y recogerse durante un par de años en Asís, apartado de cualquier actividad docente, hasta que Julio II le permitió retornar a la universidad.

En 1513, cuando ya cuenta con 66 años, cansado, quizás, de su intensa actividad, decide alejarse de estas tareas y retirarse al convento en San Sepolcro. Sin embargo, León X le insta a continuar en La Sapienza, donde siguió impartiendo clases durante dos años. Es un detalle significativo de su vocación docente.

Dos años después, en 1515, cumplió su deseo de cesar definitivamente. Tras una vida dedicada a la enseñanza, tenía merecida la denominación que utilizaba: “*Professor*”, a la que anteponía el calificativo “*Humilis*”. Tenía también sobradamente merecido que el Retrato le represente ocupado en una actividad docente.

## **2.6. Euclides. Profesor de matemáticas y geometría**

Nacido posiblemente en Alejandría en el siglo III aC, Euclides (Εὐκλείδης), geómetra, aparece representado en el Retrato al menos con tres alusiones: la primera, no expresa, como autor del libro que Pacioli tiene bajo su mano izquierda; la segunda,

en la pizarra, en la que aparece uno de sus teoremas; finalmente, su nombre está escrito en el borde de esa pizarra.

El libro que tiene bajo su mano es “Elementos” de Euclides, editado en Venecia en 1482, traducido al italiano por el propio Pacioli; podría estar abierto por la página a la que se refiere la figura dibujada en la pizarra, relativa a las proposiciones 8ª y 12ª, sobre sólidos platónicos.

El pintor ha querido subrayar que nuestro profesor es un experto en matemáticas, aplicadas a la geometría. Otros atributos a su disposición en su mesa de trabajo -compás, transportador de ángulos- refuerzan esa idea.

## **2.7. El libro de pastas rojas**

El libro, de cierres metálicos y tapas rojas, en el ángulo inferior derecho del Retrato, que en su canto muestra la inscripción que vengo comentando: *Liber reverendi Lucae Burgensis* es, con toda probabilidad la *Summa*, primer tratado sobre matemáticas impreso con tipos móviles, según el ingenio ideado por Joannes Gutenberg, que multiplicó, como ninguno, la difusión del conocimiento en occidente y que fue calificado de diabólico por los católicos de la época, porque reprochaban a Gutenberg su contribución a la propagación de las ideas de la Reforma protestante, ya que el primer libro que salió del taller de Gutenberg fue la biblia de Lutero.

Los tipos móviles diferencian la imprenta de la xilografía, anterior a Gutenberg, cuyas planchas de madera, material poco resistente, la hacían inadecuada en tiradas amplias.

La imprenta tiene otro valor adicional: una vez generada la plancha, todas las copias resultan iguales, limitándose así la creatividad del copista amanuense que, durante su laborioso trabajo, podía enmendar, suprimir, o incluso, añadir, párrafos, remodelando el texto con sus ideas, incluso omitiendo partes con las que no estuviera de acuerdo.



Figura 6: Primera página de la Summa, de Pacioli, en la que Pacioli dedica el libro a su mecenas, Federico de Montefeltro, Duque de Urbino, La figura por la letra capital, que representa a un sacerdote, bien podría ser la imagen de Pacioli

Sin olvidar la amplitud del número de ejemplares conseguido en cada tirada. Gutenberg estuvo ocupado casi dos años en la impresión de ciento ochenta ejemplares de la Biblia, con 1.200 páginas cada uno. Es decir, imprimía unas 360 páginas al día. Si la velocidad del *Scriptorium*, (amanuenses, ayudantes e ilustradores), fuera de una página por día, resultaría que aquella rudimentaria imprenta de Gutenberg era trescientas sesenta veces más veloz que los copistas.



Figura 7: Reproducción de una de las hojas de la Summa de Pacioli, en cuyo margen se ilustra gráficamente la manera de construir un tonel y una fuente utilizando cálculos geométricos.

Impreso en 1494 en Venecia, la Summa es un incunable, que Pacioli dedicó al hijo de su mecenas, Guidobaldo de Montefeltro. Completo compendio de matemáticas, está dividido en cinco partes, donde se encuentran los números y las operaciones que se realizan con ellos (primera parte), un tratado de las sociedades mercantiles y de las formas del tráfico entre comerciantes, que incluye operaciones en moneda extranjera (segunda parte); las reglas, modos, formas y vías de llevar todas las cuentas y escrituras de los comerciantes (tercera parte); una relación de los usos, costumbres, pesas y medidas, monedas y mercancías utilizadas en los países de Levante y de Poniente, y en general de todo el mundo (cuarta parte) y un manual práctico de geometría, con la forma de trazar y medir todo tipo de líneas y superficies, rectas, curvas, triángulos, cuadriláteros, pentágonos... y otro tanto con los cuerpos sólidos (quinta parte).

La tercera parte, que contiene el *Tractatus XI, De Computis et Scripturis*, describe la manera de llevar las cuentas “a la veneciana”, método que Pacioli había aprendido en esa ciudad, con Rompiasi. Es su aportación más conocida entre los expertos contables y, también, entre los historiadores de las matemáticas.

Como es lógico, todas estas técnicas, incluida la partida doble, no fueron inventadas por Pacioli, que simplemente registró y explicó las mejores prácticas de comerciantes en su región.

La *Summa*, recopilación del “estado del arte” en las matemáticas de aquella época, fue muy popular, aceptada y utilizada en los medios intelectuales y comerciales, venecianos y del resto del territorio italiano. Aparte de su claridad expositiva y de su contenido, realmente útil para los profesores y, también, para el ciudadano necesitado de matemáticas por razones profesionales (mercaderes, banqueros, cambistas...), la rapidez y amplitud con que se difundió tiene que ver con el idioma en que fue escrita: el italiano, y no el latín, utilizado solo por las clases sociales de más alto nivel. Con ello, es el primer libro impreso sobre álgebra en una lengua vernácula.

Pacioli en la *Summa* enseña a través de ejemplos, pero también desarrolla argumentos para la validez de sus soluciones, a través de referencias a principios generales, axiomas y pruebas lógicas. Incluso sin querer, genera algún valor añadido adicional: la afirmación, incorrecta, de que no había una solución general para las ecuaciones cúbicas ayudó a popularizar el problema entre los matemáticos de la época, contribuyendo a su solución final.

Desde el punto de vista histórico también es un libro importante, que sigue conmemorándose. En 1994, Italia emitió un sello postal de 750 liras en honor al 500 aniversario de la publicación de la *Summa*, con la imagen de Pacioli, inspirada en el Retrato, rodeado de instrumentos matemáticos y geométricos.

Al final de la *Summa* consta la fecha, 20 de noviembre de 1494, en que fue impresa.

## 2.8. Figuras geométricas. Divina proporción.

Todavía quedan en el Retrato referencias que evocan circunstancias de la vida de Pacioli. En especial, dos figuras geométricas: a la derecha un dodecaedro, seguramente de madera, que reposa sobre el libro de pastas rojas; y, a la izquierda, colgado del techo por un cordel, un poliedro, poco visto en la geometría que nos enseñaron (al menos a mí) en el bachillerato, al que Pacioli llama “rombicuboctaedro”.

El dodecaedro aparece en la *Summa*, al final de su quinta parte, dónde se incluye un tratado especial sobre los cinco cuerpos regulares, siguiendo la descripción hecha por Platón. El cuadro incluye la lista de estos cuerpos regulares, también denominados sólidos, que Pacioli estudia, primero en la *Summa* y, después, en su “*De Divina Proportione*”, segundo de sus libros en imprenta.

Poliedro	Caras	Elemento	Figura
Tetraedro	Cuatro triángulos	Fuego	
Cubo	Seis cuadrados	Tierra	

Octaedro	Ocho triángulos	Aire	
Dodecaedro	Doce pentágonos	Agua	
Icosaedro	Veinte triángulos	Universo	

Figura 8: Los cinco sólidos regulares, geometría de Platón, con elementos que representan

No quiero dejar de mencionar una curiosidad adicional, de entre las muchas que nos depara la geometría, sobre el pentágono, polígono con el que se construye el dodecaedro: uniendo sus vértices obtenemos la conocida estrella pentagonal. Tomemos ahora un segmento cualquiera, sea una cara, sea un fragmento de las diagonales. Siempre encontraremos otro segmento que, al dividir uno por otro, el cociente sea el número  $\phi$ . Es decir, que todos los segmentos del pentágono y de la estrella pentagonal están en proporción aurea.

Al trazar la estrella pentagonal, en su interior aparece otro pentágono. Podemos volver a empezar: uniendo sus vértices obtenemos de nuevo otra estrella pentagonal... y así hasta el infinito.

Además del dodecaedro, en el Retrato aparece otra figura geométrica, colgada de una cuerda en el extremo superior izquierdo. Poliedro irregular, de cristal, con 26 caras (18 cuadrados y 8 triángulos equiláteros). Pacioli lo denomina "rombicuboctaedro" y lo incluye entre los *corpus vacuus*.

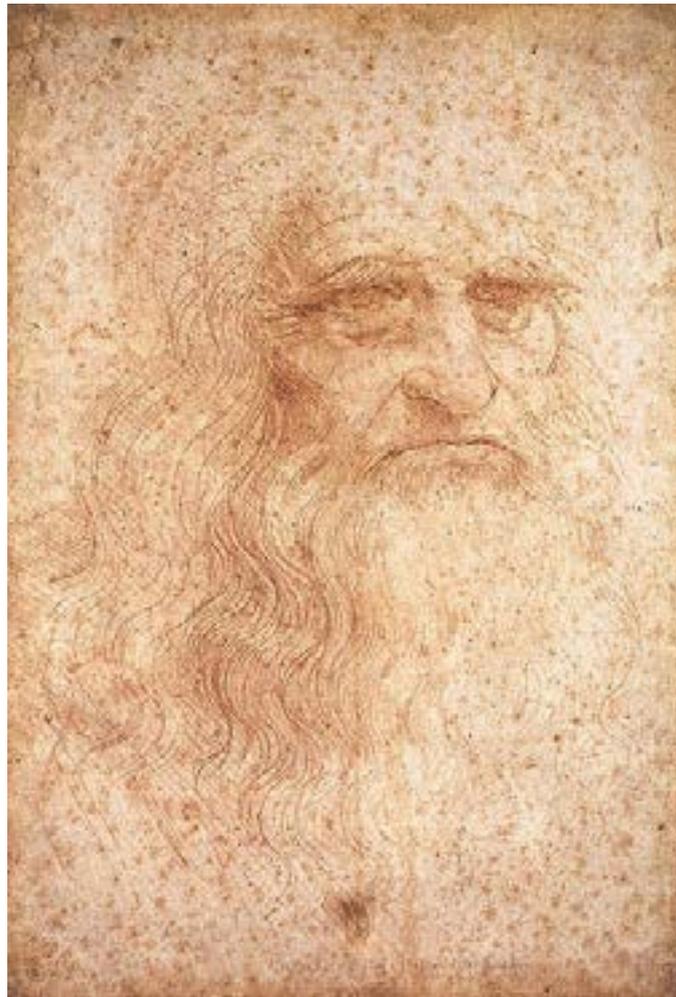


Figura 9: Autorretrato de Leonardo da Vinci, dibujado en torno al año 1513 y se encuentra en la Biblioteca Real de Turín.

La presencia de este peculiar cuerpo sólido en el cuadro es un anticipo del contenido del segundo libro editado en imprenta por Pacioli, *De Divina Proportione*, no escrito todavía en el año que aparece en el Retrato (1995, con permiso de la mosca). Esta obra tiene un importante valor añadido: sus sesenta láminas dibujadas “por la inefable mano izquierda, capaz de todas las empresas, del que es hoy príncipe de los mortales ... nuestro Leonardo da Vinci”, según relata el mismo Pacioli.

No es extraña esta contribución, consecuencia de la estrecha amistad que unió a Pacioli con Leonardo (1452-1519), desde que en 1496 coincidieron en Milán, cuando ambos estaban bajo el mecenazgo de Ludovico Sforza, “El Moro”.

Pacioli terminó el manuscrito de su *De Divina Proportione* en 1498, cuatro años después de la *Summa*, aunque no apareció publicada en imprenta hasta 1508. La obra está dedicada al que entonces era su mecenas, Ludovico Sforza, El Moro.

Del contenido de los 71 capítulos, únicamente recordaré que la llamada por Pacioli “divina proporción”, es la división de un segmento en dos partes desiguales, en proporción tal que la parte menor sea a la mayor, como la mayor es al todo. Este cociente ofrece como resultado el número “fi”, (1,618034...), irracional representado con la letra  $\phi$ , con infinitos decimales que nunca se repiten en series.

El número  $\phi$  también es el límite del cociente entre dos términos consecutivos de la sucesión de Fibonacci, curiosa coincidencia, que posiblemente no sea tan sorprendente para los estudiosos de los números, pero que a mí como profano, me deja boquiabierto.

La divina proporción se encuentra en la naturaleza. Los ejemplos serían interminables (forma de las galaxias, disposición de las espirales en una piña o en las margaritas, forma del colmillo de un elefante, entre otros muchos). También, es un canon estético, utilizado en pintura al menos desde la Grecia clásica hasta nuestros días -Dali, Le Corbusier, por solo poner dos casos relativamente modernos- presente en las bellas artes, incluidos algunos intentos en la música, y hasta en la poesía.

En el cuerpo humano, la Divina Proporción también puede ser una referencia. Como tal se concibe en "El hombre de Vitrubio", que dibujó Leonardo siguiendo la idea del arquitecto romano. Es una figura sobradamente conocida, en la que, con brazos y piernas abiertas, la distancia vertical desde el suelo hasta el extremo de la mano, dividida por la distancia entre el extremo de esa mano y el ombligo es, precisamente, el número áureo.

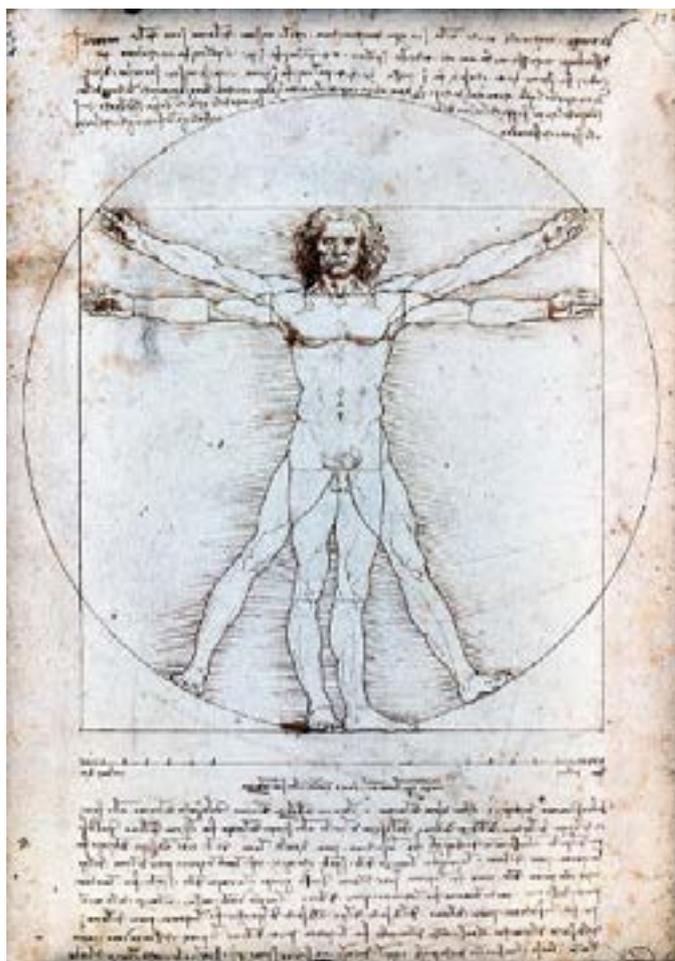


Figura 10: Hombre de Vitrubio, de Leonardo da Vinci, estudio de la divina proporción aplicada a la figura humana.

En su libro, Pacioli, tras plantear el concepto, explica e ilustra las características de esta proporción aurea, que denomina divina, describiendo los trece efectos "maravillosos" que se desprenden de ella, con referencias frecuentes a los Elementos de Euclides.

## 2.9. Poliedros regulares

Además, una parte de esta obra (figura 11) se dedica a los cinco cuerpos regulares, también descritos en la *Summa*, Sin embargo, en *De Divina Proportione*, se tratan como paso previo que conduce a la auténtica novedad: el estudio de las figuras derivadas de los mismos, tanto sólidas como vacías o huecas.

Entre ellos encontramos, por ejemplo, el exacedron abscisus vacuus, cuya reproducción es el galardón que AECA otorga con el premio Esteban Hernández Esteve de Historia de la Contabilidad. También, el rombicuboctaedro que, colgado de una cuerda, figura en la parte superior izquierda del Retrato.

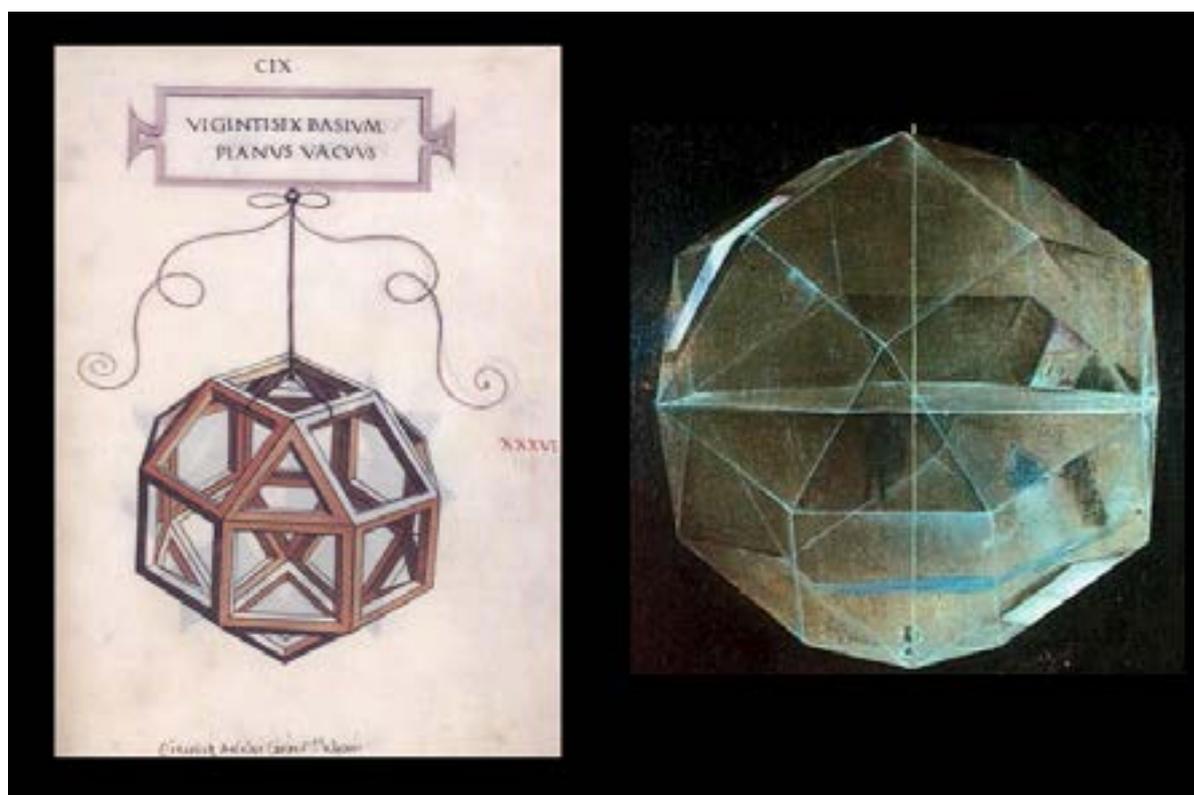


Figura 11: Rombicuboctaedro. En el "Retrato de Luca Pacioli con Guidobaldo de Montefeltro". En una lámina de Leonardo da Vinci en *De Divina Proportione*, de Pacioli.

Estos dos poliedros, dodecaedro y rombicuboctaedro, que figuran en el Retrato fueron ambos tratados en la antigüedad, aunque tienen orígenes distintos. El dodecaedro forma parte, como ya he indicado, de los cuerpos sólidos descritos por Platón. El rombicuboctaedro es uno de los trece sólidos propuestos por Arquímedes, en un trabajo del que, aunque perdido, conocemos por referencias en otros escritos de la antigüedad.

Ambos poliedros contemplados conjuntamente, permiten otra interpretación. Quizás, el autor del cuadro alude a las dos visiones clásicas de la geometría, procedentes de Platón y Arquímedes, significando la amplitud de conocimientos de Pacioli, cuya obra abarca ambas propuestas.

Finalmente, en las caras del rombicubiooctaedro podemos distinguir el reflejo de una edificación. Aunque se ha especulado bastante sobre su identificación, se asume que se trataría del palacio ducal de Urbino, asiduamente visitado, como sabemos, por Pacioli.

Al ver este último poliedro me planteo algunas preguntas, posiblemente demasiado anecdóticas: ¿por qué el rombicuboctaedro contiene agua en su mitad inferior? ¿Es que Pacioli, geómetra hasta para eso, lo usaba para recoger el líquido de alguna inoportuna gotera en el techo de su celda en el convento? O, siguiendo las aficiones y el cariño con los animales de San Francisco de Asís, fundador de su orden, ¿usaría el rombicuboctaedro como bebedero de los pajarillos que, a buen seguro, se acercaban al balcón de su celda en el convento de San Sepolcro?

Quizás haya otra explicación menos anecdótica: ¿es que, de ese modo, su superficie refleja mejor el paisaje, en concreto, el palacio del duque de Urbino? Si fuera así, el Retrato contendría una referencia más a sus actividades: la de visitante asiduo del palacio, como preceptor de sus hijos.

## **2.10. Epílogo: Pacioli, un sabio del Renacimiento**

El Renacimiento abandona el teocentrismo para sustituirlo por el antropocentrismo, tras la relativa oscuridad de la Edad Media. Con ello, se persigue el conocimiento, recuperando valores del pasado.

Es interesante recordar los ejes en torno a los que gira este renacer: reencuentro del hombre consigo mismo y con las culturas clásicas, Grecia y Roma; eclosión del interés por todo lo humano y lo relativo a la persona, incluidos sus aspectos físicos (anatomía y cánones de proporcionalidad, por ejemplo); la filosofía, la ética, la estética y, sobre todo, las matemáticas, se convierten en importantes puntos de apoyo del arte que, de este modo, busca -y consigue- un fascinante equilibrio entre conocimiento científico y genialidad artística.

En este contexto, cobra todo su sentido una afirmación, atribuida a Alberto Durero: "Quien no sepa geometría, no puede convertirse en un artista absoluto". No creo que Durero se moleste conmigo si remedo su frase: "Si no utilizas la geometría de Pacioli, nunca podrás llegar a ser un gran artista del Renacimiento". Creo que al menos sus amigos más próximos, Leon Batista Alberti, Piero della Francesca y Leonardo da Vinci, estarían completamente de acuerdo con esta afirmación.

En cualquier caso, la enumeración de los valores del Renacimiento es oportuna, porque describe el contexto en el que Pacioli vive y desarrolla su obra, no solo como simple espectador sino, también cómo actor que, con la docencia, genera un efecto difusor de esos valores estéticos y éticos. Además, es el contexto en que se desarrolla

la partida doble, cuyas cualidades de orden e, incluso, perfección, son coherentes con esos valores renacentistas.

Como ya he indicado, la figura de Pacioli es conocida en nuestro gremio, el de los expertos contables. También ocupa un papel importante en los anales de las matemáticas, del arte, de la geometría, de la perspectiva, de la arquitectura... e, incluso, del derecho mercantil.

El autor del Retrato atina cabalmente con nuestro monje. Conocía bien sus circunstancias. ¿O fue Pacioli quien sugirió el “atrezo” con que debía aparecer en el cuadro?

En cualquier caso, está muy bien elegido, porque he podido describir etapas y facetas de su vida, apoyándome en los detalles que simbolizan las actividades y saberes de nuestro *Frater Lucas de Burgo Sancti Sepulchri*.

Cuando en la noche de los tiempos estudiábamos Contabilidad, siempre había algún profesor que nos decía que Pacioli había inventado la partida doble. Hoy está demostrado que no es así. Si bien le hemos desposeído de esa distinción, a cambio, indagando en la historia, hemos descubierto que el *humilis profesor* es uno de los polifacéticos sabios del Renacimiento, además de difusor y enseñante de la partida doble, en un libro de amplia tirada para su época.

**Fecha de recepción: 02/11/2022**

**Fecha de aceptación: 30/11/2022**

**Correspondencia: [jorge.tua@uam.es](mailto:jorge.tua@uam.es)**



## Desafíos en la acreditación de competencias del perito contable en el aporte de prueba pericial viable y oportuna para mitigar los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador en la Región de Ucayali, 2022

Juan José Palomino Ochoa  
Universidad Nacional de Ucayali, Perú

### Resumen

El objetivo de la investigación es analizar los desafíos en la acreditación de competencias del perito contable judicial y fiscal en el aporte de prueba pericial viable y oportuna para mitigar los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador en la Región de Ucayali, 2022. En ese sentido, la acreditación de la calidad profesional mejora el desempeño con base a los conocimientos éticos, ya que conocer la acreditación de la experiencia en el desarrollo con eficiencia y eficacia del perito y la acreditación de conocimientos tanto técnicos como administrativos suficientes contribuye en la capacidad para la resolución de problemas. El objetivo es lograr que el informe pericial sea un aporte valioso de la prueba pericial con elementos y argumentos basados en técnicas de investigación, análisis, indagación y pesquisa, rastreo y seguimiento, observación. La metodología es de tipo básica analítica, observacional, de nivel descriptiva sobre la acreditación de competencias y el aporte de prueba pericial viable y oportuna para lo cual se tiene como técnicas la encuesta, la observación, el análisis documental de datos y el cuestionario como instrumento. Los resultados muestran que, en la prueba de hipótesis chi-cuadrada, se determinó que el grado de significancia es de 0.000 siendo este menor a 0.05, por lo que se acepta la hipótesis alternativa. Las conclusiones son que existen desafíos en la acreditación de competencias del perito contable judicial y fiscal en el aporte de prueba pericial viable y oportuna que mitiga los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador en la Región de Ucayali, 2022.

*Palabras clave:* procedimiento pericial, revisión de expediente, prueba pericial

# Challenges in the accreditation of competences of the accounting expert in the contribution of viable and timely expert evidence, mitigating the risks of malpractice in the administration of justice by the judge in the Ucayali Region, 2022

## Abstract

The objective of the research is to analyze the challenges in the accreditation of competences of the judicial and fiscal accounting expert in the contribution of viable and timely expert evidence, mitigating the risks of malpractice in the administration of justice by the judge in the Ucayali Region, 2022; in this sense, the accreditation of professional quality, improving performance based on ethical knowledge; knowing the accreditation of the experience in the development with efficiency and effectiveness of the expert and the accreditation of sufficient technical, administrative knowledge contributes to the ability to solve problems; in order to achieve that the expert report concludes being a valuable contribution of the expert evidence with elements and arguments based on investigation techniques, analysis, inquiry and investigation, tracking and monitoring, observation.

Methodology is a basic analytical, observational type, at a descriptive level on the accreditation of competencies and the contribution of viable and timely expert evidence, using the survey as techniques, observation of documentary data analysis, questionnaire as an instrument.

Results: The chi-square hypothesis test, it was determined that the degree of significance is 0.000, this being less than 0.05, so the alternative hypothesis is accepted.

Conclusions: There are challenges in the accreditation of competences of the judicial and fiscal accounting expert in the contribution of viable and timely expert evidence, mitigating the risks of malpractice in the administration of justice by the judge in the Ucayali Region, 2022.

*Keywords:* expert procedure, file review, expert evidence

# Desafios na acreditação de competências do perito contábil na contribuição de prova pericial viável e tempestiva, mitigando os riscos de imperícia na administração da justiça pelo juiz da Comarca de Ucayali, 2022

## Resumo

O objetivo da pesquisa é analisar os desafios na acreditação de competências do perito contábil judicial e fiscal na contribuição de prova pericial viável e tempestiva,

mitigando os riscos de imperícia na administração da justiça pelo juiz da Comarca de Ucayali, 2022; nesse sentido, a acreditação da qualidade profissional, aprimorando o desempenho com base no conhecimento ético; saber a acreditação da experiência no desenvolvimento com eficiência e eficácia do perito e a acreditação de conhecimentos técnicos, administrativos suficientes contribui para a capacidade de resolução de problemas; para isso o laudo pericial conclui ser uma valiosa contribuição da prova pericial com elementos e argumentos baseados em técnicas de investigação, análise, inquérito e investigação, rastreamento e monitoramento, observação.

A metodologia é de base analítica, de tipo observacional, a nível descritivo sobre a acreditação de competências e o contributo de prova pericial viável e oportuna, utilizando como técnicas o inquérito, observação de dados documentais, análise de questionário, como instrumento.

Resultados; Pelo teste de hipótese do qui-quadrado, determinou-se que o grau de significância é 0,000, sendo este menor que 0,05, portanto, aceita-se a hipótese alternativa.

Conclusões; Há desafios na acreditação de competências do perito contábil judicial e fiscal na contribuição de prova pericial viável e tempestiva, mitigando os riscos de imperícia na administração da justiça pelo juiz da Comarca de Ucayali, 2022.

*Palavras-chave:* procedimento pericial, revisão de arquivo, prova pericial

## 1. Introducción

Los peritos contables están imbuidos de ética y valores, los cuales son principios básicos para transparentar la labor pericial y que guían el ejercicio profesional del perito contable. Además, se debe tener en cuenta el Código de Ética de la Federación de Contadores Públicos (IFAC); asimismo, la Ley N° 13253, o Ley de Profesionalización de los Contadores, la cual regula que los profesionales contables actúen y autoricen toda clase de información financiera, peritajes y tasaciones. Por otra parte, se precisa que, como actividad privativa de la Profesión, se pueden realizar auditorías con fines judiciales. Por otro lado, la Ley 28951, Ley de Actualización de la Ley N° 13253, de profesionalización del Contador Público y de creación de los Colegios de Contadores Públicos, en su artículo 3 – Competencias del Contador público, particularmente, en el numeral 4 señala que se debe “efectuar el peritaje contable en los procesos judiciales, administrativos y extrajudiciales” (Congreso de la República, 2007). Además, en su artículo 5 – Colegios de contadores públicos: naturaleza y fines, en su numeral 3, precisa que es necesario “cautelar el ejercicio profesional y su defensa, dentro de estrictos criterios éticos y legales denunciando el ejercicio ilegal” (Congreso de la República, 2007).

Los informes periciales de oficio, de parte y dirimientes tienen como único objeto auxiliar al juzgador a fin de que se imparta justicia bajo un debido proceso. Por ende, el perito es un profesional idóneo, competente, ético que evidencia hechos y circunstancias ocurridos y que requieren la experticia para lograr proporcionar elementos al juzgador. Sin embargo, los actos ilegales, de crimen organizado, lavado de activos, corrupción de funcionarios, entre los más denotados en la vida

social del país, demuestran una inadecuada administración de justicia. El reporte de la Contraloría General de la República informa resultados adversos del perjuicio económico causado al Estado en el año 2020 por un monto aproximado de S/ 22,059 Millones, para el año 2021, de S/ 24,000 Millones y, para el año 2022, se estima en ese mismo rango. Estas cifras son indicadores de que la administración de justicia en el país atraviesa uno de los momentos más críticos. En ese sentido, el auxilio para la resolución de estos actos que son los informes periciales no tienen efectos positivos por los sobornos existentes a nivel de los operadores de justicia que probablemente son amañadas.

### **1.1. Propósito**

Por los antecedentes señalados es importante la especialización que debe ser un proceso continuo para lograr acreditar la idoneidad, capacidad y competencia que consoliden al aspirante a perito contable judicial y fiscal.

La formación en valores y ética profesional es la base de un desempeño idóneo en la labor del perito contable judicial y fiscal, ya que considera la elaboración de instrumentos eficaces para la resolución de conflictos de carácter, civil, laboral, penal que se materializan con el informe pericial como un soporte fundamental del administrador de justicia al ser un elemento de auxilio al juzgador.

La ciencia contable debe transitar en un proceso de especialización como la ingeniería o la medicina, por ende, el ejercicio profesional debe acreditarse mediante la especialización de sus carreras tal como sucede en algunas universidades del país. En ese contexto, la especialización del perito contable judicial y fiscal mediante una segunda especialización es vital, pues se obtiene un título que acredite su competencia y experticia. Además, se debe proponer la especialización en las carreras universitarias a los ingresantes en la especialidad de Peritaje Contable Judicial y Fiscal desde el primer ciclo hasta el décimo ciclo a fin de obtener el título de contador público especializado en Peritaje Contable Judicial y Fiscal, tal como ocurre en las especialidades de Auditoría y Sector Gobierno, Tributación y Política Fiscal que acredita el título de Contador Público especializado en las carreras mencionadas.

En ese sentido, el numeral 1 y del artículo 5 de la Ley 28951 señala que se debe: "Velar por el prestigio, desarrollo y competencias de la profesión" (2007). Se requiere, por tanto, que se acrediten la experticia de cada perito contable judicial y fiscal mediante la especialización en una entidad universitaria.

La fundamentación de una especialización científica de peritos contables reside en que aún existen informes periciales que tuercen la justicia y favorecen a sujetos inmersos en actos ilícitos en desmedro de las arcas del Estado, lo cual en los últimos años ha ido creciendo de manera exponencial, lo que genera controversias y percepciones adversas en fallos judiciales. Esto debido a la influencia de sobornos en los informes periciales en el ámbito judicial y fiscal con la participación de los juzgadores y acusadores, lo que cuestiona el trabajo metódico, técnico y científico

de los informes periciales.

Estas tienen origen en la asignación de bajos honorarios en casos de alta complejidad, lo cual por su gravedad son expuestos a prácticas antiéticas de sobornos económicos al juzgador. Bajo esta teoría, la justicia en el país por actos de corrupción, lavado de activos, crimen organizado y otros no puede ser administrada debido a las malas prácticas de operadores de justicia; por ello, es necesario que la labor pericial se regule en cuanto a sus honorarios con el fin de que no existan riesgos o amenazas que influyan en el informe pericial para que no se genere un ciclo sin fin de la corrupción de la justicia en desmedro del Estado Peruano y, por ende, de todo los ciudadanos del país quienes contribuyen para que los poderes del Estado actúen de manera transparente y con equidad impartiendo justicia como en el caso del Poder Judicial.

Morales et. al. (2022), en su estudio sobre el rol de contador como perito contable en el proceso penal colombiano, examina de manera crítica y analítica el rol que debe cumplir el contador público cuando actúa como perito. Además, en ese caso, el estudio precisa en forma sucinta la labor del perito contable dentro del proceso penal como auxiliar de la justicia para emitir un dictamen o informe pericial sobre la contabilidad de una determinada empresa o institución de acuerdo con lo ordenado por el fiscal o el juez. El rol del contador como perito contable en el proceso penal es de auxiliar de la justicia como experto en materias contables y el dictamen que debe rendir debe sujetarse a los presupuestos y requerimientos determinados en la ley penal.

Pérez Navarrete (2018), en su investigación sobre el peritaje contable judicial como instrumento de prueba y su aplicación en la administración de justicia en la provincia del Guayas, establece, desde una perspectiva teórica, los deberes del contador público en cuanto al manejo contable y financiero de las organizaciones, así como en el caso de su labor como perito. A su vez, se señala la responsabilidad de emitir conceptos en las controversias técnico- contables desde el punto de vista procesal al ser testigo técnico debido a que percibe de manera especial los hechos económicos y emite conceptos sustentados en evidencia que le sirven al juez para adoptar su decisión, previa contradicción y valoración.

Areopaja Robinzón (2021), en su estudio "El contador público y su rol como perito contable judicial", muestra con los resultados obtenidos que existen cinco especialidades en el área conocidas como auditoría, contador público, liquidador, liquidador de Costas, liquidador laboral y tributación fiscal. Así, la más desarrollada o de mayor interés es la de liquidador con el 32%. Para acreditarse pueden aplicar tantas personas naturales con sociedades que cumplan el siguiente perfil, tener mínimo dos años de graduados, experiencia laboral comprobada y tener al menos 3 cursos de especialización para obtener una acreditación por dos años.

Duran Muñoz (2022), en su investigación sobre el peritaje contable para la identificación del delito de Lavado de Activos, realizada en Lima, tuvo como finalidad analizar el peritaje contable para la identificación del delito de lavado de activos. Es por ello que se trata de buscar la total información sobre la relevancia que tiene la

pericia contable dentro de los procesos penales, ya que es un medio probatorio importante que permite un mejor análisis para la investigación sobre el proceso, además de que es fundamental contar con pruebas como documentación que proporcione el investigado para el proceso de investigación.

Ramírez Gonzales (2021), en su investigación sobre el peritaje contable y su relación con la determinación de las pensiones de alimentos en el caso del juzgado de paz letrado de Surco - San Borja, 2021, analiza el aporte del informe pericial y los procesos del peritaje contable.

Barreto Gutiérrez (2022), en su estudio sobre Identificación relacional entre la prueba pericial contable y el delito de peculado doloso en el Distrito Judicial de Ancash-2021, determinan la relación entre la prueba parcial contable y el delito de peculado doloso.

Luna Torres y Nole Salgado (2021), en su tesis sobre el perito contable judicial y el lavado de activos en la DEPINCRI PNP Juliaca - Puno 2020, determinan de qué manera el perito contable judicial incide en el lavado de activos en dicha entidad. En sus conclusiones queda comprobado que tiene incidencia positiva la participación del perito contable judicial debido a la carga de informes que se encontró en la DEPINCRI PNP Juliaca -Puno por casos de lavado de activos; no obstante, estos casos son derivados a las instancias correspondientes y no pueden ser resueltos por falta de peritos contables judiciales en la zona.

Núñez Mejía (2019), en su investigación sobre peritaje contable y su efecto en el lavado de activos, dirección de investigación criminal PNP Lima-2019, determina el efecto del peritaje contable en el lavado de activos para, lo cual emplea la base teórica de distintos autores.

Nación Moya (2019), en su investigación sobre el peritaje contable judicial y su incidencia en las decisiones en los juzgados penales del distrito judicial de Huánuco - periodo 2017, tiene como objetivo analizar el problema del peritaje contable judicial y si incide en las decisiones en los juzgados penales del distrito judicial de Huánuco. Así, obtiene como resultado que existen indicadores que señalan que el peritaje contable judicial incide en las decisiones de los juzgados penales del distrito judicial de Huánuco.

## **1.2. Justificación**

### **1.2.1. Justificación teórica**

La investigación busca incrementar saberes mediante el análisis sobre los desafíos en la especialización ante la influencia del soborno en los informes periciales y la acreditación de competencias del perito contable judicial y fiscal. Las evidencias recopiladas bajo un estudio riguroso y metódico contribuyen a acreditar la carrera de peritaje contable judicial y fiscal con el fin de establecer que la formación y competencia del perito sea bajo los cánones de legalidad. De esta manera, los

honorarios profesionales serán acorde a la complejidad y los riesgos antiéticos que pueden afectar las decisiones del juzgador; por ello, el estudio resulta de importancia para que puedan ser evaluadas, asimismo, puede tener impacto la investigación para generar teorías científicas que sirvan de base a nuevas investigaciones.

### **1.2.2. Justificación metodológica**

El estudio se justifica porque aborda la acreditación de competencias, lo cual es un factor clave para la mejora de la profesión en el campo pericial. La investigación es eminentemente observacional y básica, pues, para describir, adopta el método deductivo porque el estudio es de característica cuantitativa, lo cual permite utilizar técnicas e instrumentos para su recolección de datos. La investigación es de importancia porque permite conocer sobre los problemas de la administración de justicia y la participación del perito contable judicial y fiscal como soporte o auxilio a los operadores de justicia, en esa línea, el estudio muestra elementos que coadyuvan al desarrollo con rigurosidad científica.

### **1.2.3. Justificación práctica**

El estudio está justificado desde el contexto práctico porque resulta necesario que los profesionales peritos contables judiciales y fiscales puedan acreditar sus competencias de manera objetiva y oportuna bajo una segunda especialización universitaria que permita certificar mediante un título la especialización. Además, debe estar acompañado de una permanente capacitación para un desempeño eficiente con idoneidad. Por otro lado, la importancia radica en designar al ejercicio profesional vinculado a la ética profesional para deducir las brechas de la mala praxis en la administración de justicia por los operadores de justicia. Asimismo, permite la aplicabilidad de la transparencia y la objetividad de la competencia a través de exámenes que garanticen el desempeño del perito contable.

## **1.3. Problema**

### **1.3.1. Problema general**

¿Cuáles son los desafíos en la acreditación de competencias del perito contable judicial y fiscal en el aporte de prueba pericial viable y oportuna para mitigar los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador en la Región de Ucayali, 2022?

### **1.3.2. Problemas específicos**

- ¿Cómo la acreditación de la calidad profesional mejora el desempeño con conocimientos éticos en el aporte de prueba pericial viable y oportuna que mitiga los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador

en la Región de Ucayali, 2022?

- ¿Cómo la acreditación de la experiencia coadyuva en el desarrollo con eficiencia y eficacia del perito en el aporte de prueba pericial viable y oportuna para mitigar los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador en la Región de Ucayali, 2022?
- ¿Cómo la acreditación de conocimientos técnicos, administrativos suficientes contribuye en la capacidad para la resolución de problemas en el aporte de prueba pericial viable y oportuna para mitigar los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador en la Región de Ucayali, 2022?

## **1.4. Objetivos de la investigación**

### **1.4.1. Objetivo General**

Analizar los desafíos en la acreditación de competencias del perito contable judicial y fiscal en el aporte de prueba pericial viable y oportuna que mitigaría los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador en la Región de Ucayali, 2022.

### **1.4.2. Objetivos específicos**

- Analizar cómo la acreditación de la calidad profesional mejora el desempeño debido a los conocimientos éticos en el aporte de prueba pericial viable y oportuna, lo cual mitigaría los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador en la Región de Ucayali, 2022.
- Estudiar la acreditación de la experiencia coadyuva en el desarrollo con eficiencia y eficacia del perito en el aporte de prueba pericial viable y oportuna que mitigaría los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador en la Región de Ucayali, 2022.
- Establecer si la acreditación de conocimientos técnicos y administrativos suficientes contribuye en la capacidad para la resolución de problemas en el aporte de prueba pericial viable y oportuna para mitigar los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador en la Región de Ucayali, 2022.

## **2. Metodología**

El tipo de investigación adoptada es la básica que permite el uso de la perspectiva científica que comprende e incrementa los conocimientos sobre los desafíos en la acreditación de competencias del perito contable judicial y fiscal en el aporte de prueba pericial viable y oportuna que mitigarían los riesgos de mala praxis en

la administración de justicia por el juzgador en la Región de Ucayali, 2022. Para el planteamiento del problema se emplea el método inductivo que está vinculado al enfoque cuantitativo descriptivo y de diseño no experimental transversal. Sobre el tipo de investigación básica, Carrasco Díaz (2007) refiere que esta solo busca ampliar y profundizar el caudal de conocimientos en el contexto real.

La población de estudio, de acuerdo al perfil de los profesionales colegiados en el Colegio de Contadores Públicos de Ucayali, es de 74 peritos. Además, la muestra es no probabilística intencionada por lo que se ha tomado a los 74 contadores públicos colegiados en el periodo 2022. Con relación a la muestra no probabilística intencionada, Carrasco Díaz (2007) indica que es aquella que el investigador selecciona según su propio criterio, sin ninguna regla matemática o estadística (p. 243).

En ese sentido la investigación busca analizar y describir los desafíos en la acreditación de competencias del perito contable judicial y fiscal en el aporte de prueba pericial viable y oportuna que busca mitigar los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador con en base en las variables y dimensiones de estudio.

Sobre las técnicas e instrumentos, se adopta el cuestionario, la observación, el análisis documental de datos como técnicas y el cuestionario como instrumento, los cuales son validados por juicio de expertos. Se aplica la escala de Likert para los ítems de 5 alternativas, se tiene como base la Chi cuadrada, el SPSS 25,0 que permitió el análisis inferencial de datos de acuerdo con los resultados de la investigación.

### 3. Resultados

#### Dimensión: Acreditación de la calidad profesional

La acreditación de la calidad profesional mejora el desempeño con conocimientos éticos en el aporte de prueba pericial viable y oportuna para mitigar los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador en la Región de Ucayali, 2022.

**Tabla 1: Acreditación de la calidad profesional**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Totalmente en desacuerdo	1	1,4	1,4	1,4
En desacuerdo	2	2,7	2,7	4,1
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	1	1,4	1,4	5,4
De acuerdo	6	8,1	8,1	13,5
Totalmente de acuerdo	64	86,5	86,5	100,0
<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

Nota: Dimensión correspondiente a la variable competencias del perito contable judicial y fiscal.

Fuente: elaboración propia

**Figura 1: Acreditación de la calidad profesional**



Fuente: elaboración propia

**Interpretación:** Según los resultados los encuestados que están totalmente de acuerdo con que la acreditación de la calidad profesional mejora el desempeño con conocimientos éticos del perito contable judicial y fiscal en la región de Ucayali expresan lo siguiente: 86.5% totalmente de acuerdo, 8.1% de acuerdo, 1.4% ni de acuerdo ni en desacuerdo, 2.7% en desacuerdo y con un 1.4% totalmente en desacuerdo. Con respecto a la dimensión, la acreditación de la calidad profesional y la acreditación de la probidad coadyuva en el desempeño con honestidad y transparencia del perito contable judicial y fiscal.

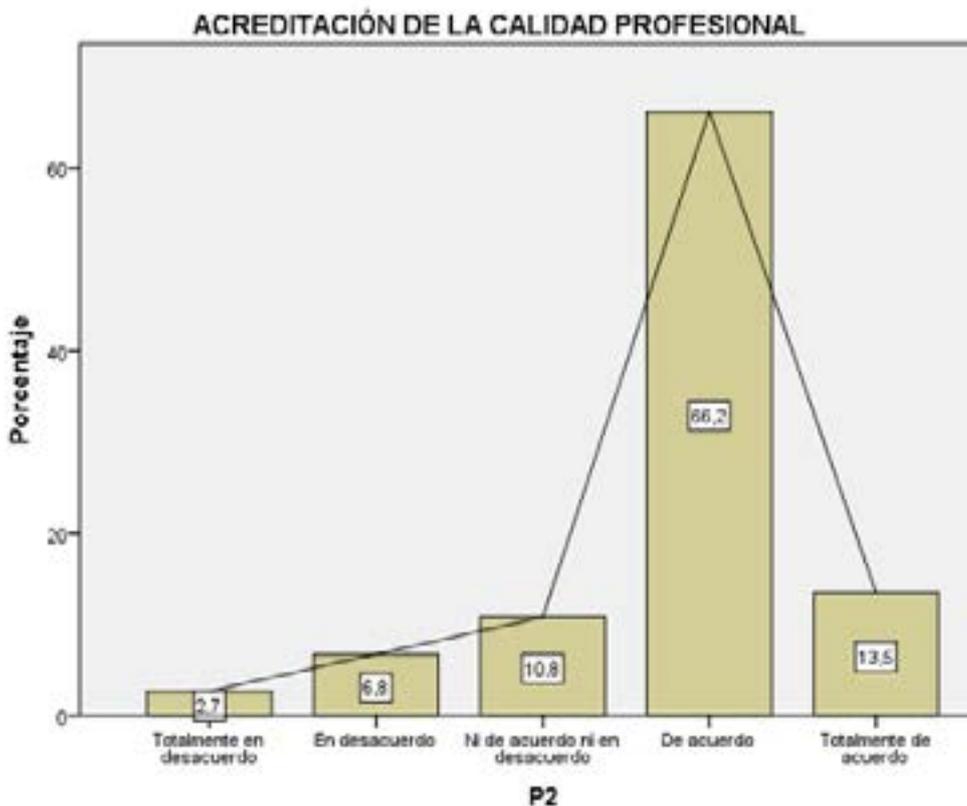
**Tabla 2: Acreditación de la calidad profesional**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente en desacuerdo	2	2,7	2,7	2,7
	En desacuerdo	5	6,8	6,8	9,5
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	8	10,8	10,8	20,3
	De acuerdo	49	66,2	66,2	86,5
	Totalmente de acuerdo	10	13,5	13,5	100,0
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

Nota: Dimensión correspondiente a la variable competencias del perito contable judicial y fiscal.

Fuente: Elaboración propia

**Figura 2: Acreditación de la calidad profesional**



Fuente: elaboración propia

La interpretación muestra que, según los resultados, los encuestados que están totalmente de acuerdo que la acreditación de la probidad coadyuva en el desempeño con honestidad y transparencia del perito contable judicial y fiscal, opinan lo siguiente: 13.5% totalmente de acuerdo, 66.2% de acuerdo, 10.8% ni de acuerdo ni en desacuerdo, 6.8% en desacuerdo y con un 2.7% totalmente en desacuerdo.

Con respecto a la dimensión de acreditación de la experiencia profesional, en la tabla 3 se puede observar lo siguiente.

**Tabla 3: Acreditación de la experiencia profesional**

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Totalmente en desacuerdo	1	1,4	1,4	1,4
En desacuerdo	2	2,7	2,7	4,1
Ni de acuerdo ni en desacuerdo	3	4,1	4,1	8,1
De acuerdo	1	1,4	1,4	9,5
Totalmente de acuerdo	67	90,5	90,5	100,0
<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

Nota: Dimensión correspondiente a la variable competencias del perito contable judicial y fiscal.

Fuente: elaboración propia

**Figura 3: Acreditación de la experiencia profesional**



Fuente: elaboración propia

La interpretación muestra que, según los resultados, los encuestados que están totalmente de acuerdo que la acreditación de la experiencia profesional coadyuva en el desarrollo con eficiencia y eficacia del perito contable judicial y fiscal en la región de Ucayali resaltan lo siguiente: 90.5% totalmente de acuerdo, 1.4% de acuerdo, 4.1% ni de acuerdo ni en desacuerdo, 2.7% en desacuerdo y con un 1.4% totalmente en desacuerdo. Con respecto a la dimensión acreditación de la experiencia profesional se muestra que facilita en el desarrollo con eficiencia y eficacia la labor del perito contable judicial y fiscal en la región de Ucayali.

**Tabla 4: Acreditación de la experiencia profesional**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente en desacuerdo	3	4,1	4,1	4,1
	En desacuerdo	4	5,4	5,4	9,5
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	2	2,7	2,7	12,2
	De acuerdo	54	73,0	73,0	85,1
	Totalmente de acuerdo	11	14,9	14,9	100,0
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

Nota: Dimensión correspondiente a la variable competencias del perito contable judicial y fiscal.

Fuente: Elaboración propia

**Figura 4: Acreditación de la experiencia profesional**



Fuente: elaboración propia

La interpretación señala que, según los resultados, los encuestados que están totalmente de acuerdo que la acreditación de la práctica y experticia del profesional facilita en el desarrollo con eficiencia y eficacia la labor del perito contable judicial y fiscal en la región de Ucayali, manifiestan lo siguiente: 14.9% totalmente de acuerdo, 73.0% de acuerdo, 2.7% ni de acuerdo ni en desacuerdo, 5.4% en desacuerdo y con un 4.1% totalmente en desacuerdo. Asimismo, la acreditación de conocimientos técnicos y administrativos suficientes contribuye en la capacidad para la resolución de problemas del perito contable judicial y fiscal en la región de Ucayali.

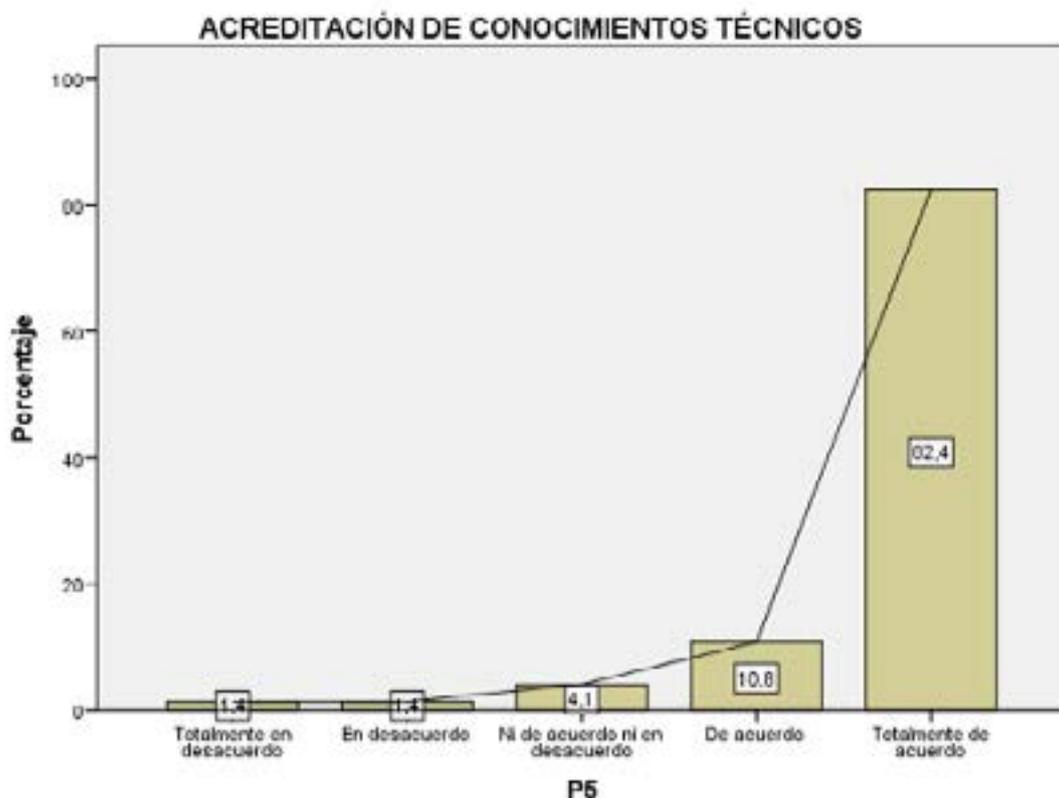
**Tabla 5: Acreditación de la experiencia profesional**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente en desacuerdo	1	1,4	1,4	1,4
	En desacuerdo	1	1,4	1,4	2,7
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	3	4,1	4,1	6,8
	De acuerdo	8	10,8	10,8	17,6
	Totalmente de acuerdo	61	82,4	82,4	100,0
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

Nota: Dimensión correspondiente a la variable competencias del perito contable judicial y fiscal.

Fuente: Elaboración propia

**Figura 5: Acreditación de conocimientos técnicos**



Fuente: elaboración propia

Según los resultados, los encuestados que están totalmente de acuerdo con la acreditación de conocimientos técnicos, administrativos suficientes contribuye en la capacidad para la resolución de problemas del perito contable judicial y fiscal en la región de Ucayali plantean lo siguiente: 82.4% totalmente de acuerdo, 10.8% de acuerdo, 4.1% ni de acuerdo ni en desacuerdo, 1.4% en desacuerdo y con un 1.4% totalmente en desacuerdo. De esta forma, la aplicación de metodologías coadyuva en la capacidad para la resolución de problemas del perito contable judicial y fiscal en la región de Ucayali.

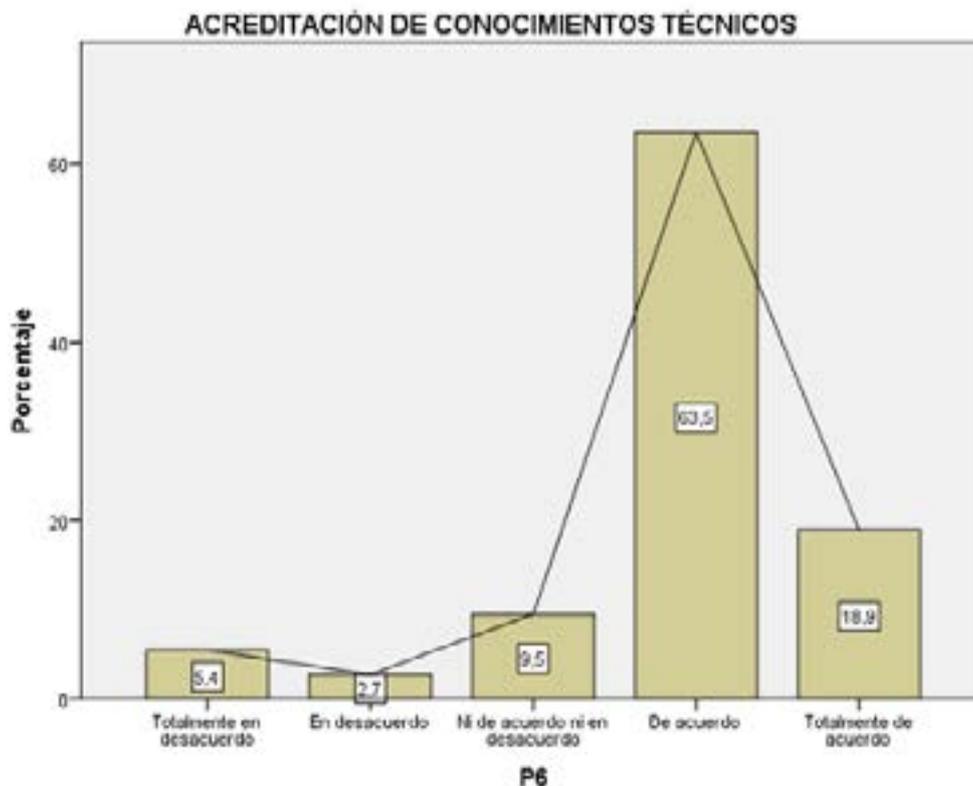
**Tabla 6: Acreditación de conocimientos técnicos**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente en desacuerdo	4	5,4	5,4	5,4
	En desacuerdo	2	2,7	2,7	8,1
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	7	9,5	9,5	17,6
	De acuerdo	47	63,5	63,5	81,1
	Totalmente de acuerdo	14	18,9	18,9	100,0
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

Nota: Dimensión correspondiente a la variable competencias del perito contable judicial y fiscal.

Fuente: Elaboración propia

**Figura 6: Acreditación de conocimientos técnicos**



Fuente: elaboración propia

Según los resultados los encuestados que están totalmente de acuerdo con que la aplicación de metodologías coadyuva en la capacidad para la resolución de problemas del perito contable judicial y fiscal en la región de Ucayali, están en un 18.9% totalmente de acuerdo, 63.5% de acuerdo, 9.5% ni de acuerdo ni en desacuerdo, 2.7% en desacuerdo y un 5.4% totalmente en desacuerdo. Con respecto a la dimensión de acreditación de conocimientos éticos, se mejora el desempeño con conocimientos éticos del perito contable judicial y fiscal. lo cual contribuye en el informe pericial de manera objetiva en la región de Ucayali.

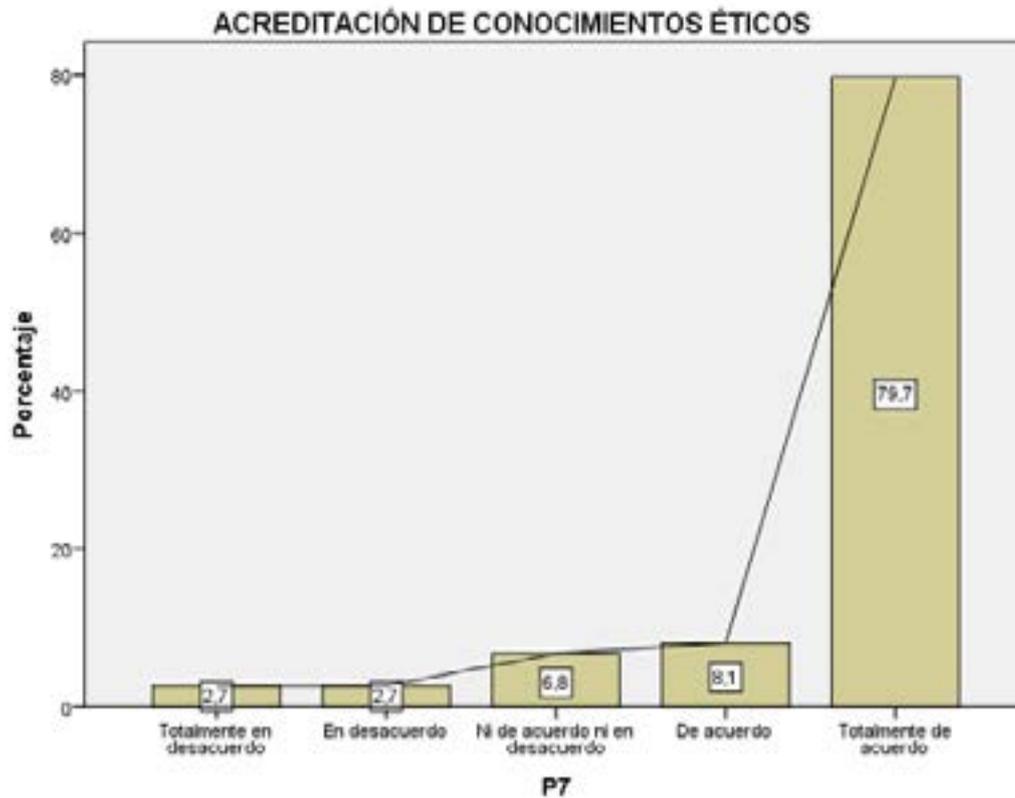
**Tabla 7: Acreditación de conocimientos éticos**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente en desacuerdo	2	2,7	2,7	2,7
	En desacuerdo	2	2,7	2,7	5,4
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	5	6,8	6,8	12,2
	De acuerdo	6	8,1	8,1	20,3
	Totalmente de acuerdo	59	79,7	79,7	100,0
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

Nota: Dimensión correspondiente a la variable competencias del perito contable judicial y fiscal.

Fuente: Elaboración propia

**Figura 7: Acreditación de conocimientos éticos**



Fuente: elaboración propia

**Interpretación:** Según los resultados los encuestados que están totalmente de acuerdo que mejorar el desempeño con conocimientos éticos del perito contable judicial y fiscal contribuyen en el informe pericial de manera objetiva en la región de Ucayali, son los siguientes: 79.7% totalmente de acuerdo, 8.1% de acuerdo, 6.8% ni de acuerdo ni en desacuerdo, 2.7% en desacuerdo y con un 2.7% totalmente en desacuerdo. En la dimensión de acreditación de conocimientos éticos, se evidencia la necesidad de mejorar el desempeño mediante elementos de juicio confiables, pues facilita la búsqueda de la verdad en el informe pericial.

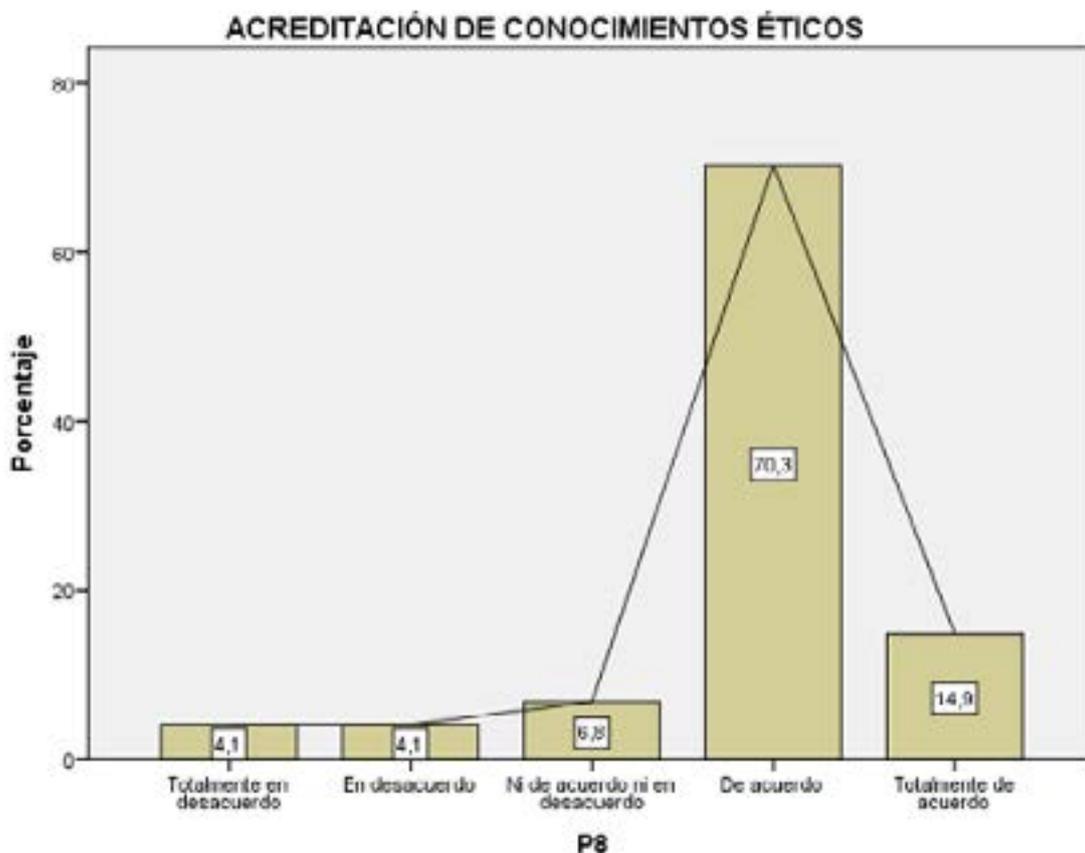
**Tabla 8: Acreditación de conocimientos éticos**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente en desacuerdo	3	4,1	4,1	4,1
	En desacuerdo	3	4,1	4,1	8,1
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	5	6,8	6,8	14,9
	De acuerdo	52	70,3	70,3	85,1
	Totalmente de acuerdo	11	14,9	14,9	100,0
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

Nota: Dimensión correspondiente a la variable competencias del perito contable judicial y fiscal.

Fuente: Elaboración propia

**Figura 8: Acreditación de conocimientos técnicos**



Fuente: elaboración propia

Según los resultados los encuestados que están totalmente de acuerdo con mejorar el desempeño mediante elementos de juicio confiables que faciliten la búsqueda de la verdad en el informe pericial, declaran lo siguiente: 14.9% totalmente de acuerdo, 70.3% de acuerdo, 6.8% ni de acuerdo ni en desacuerdo, 4.1% en desacuerdo y con un 4.1% totalmente en desacuerdo. La dimensión "Desarrollo con eficiencia y eficacia" garantiza la prueba pericial suficiente en la región de Ucayali.

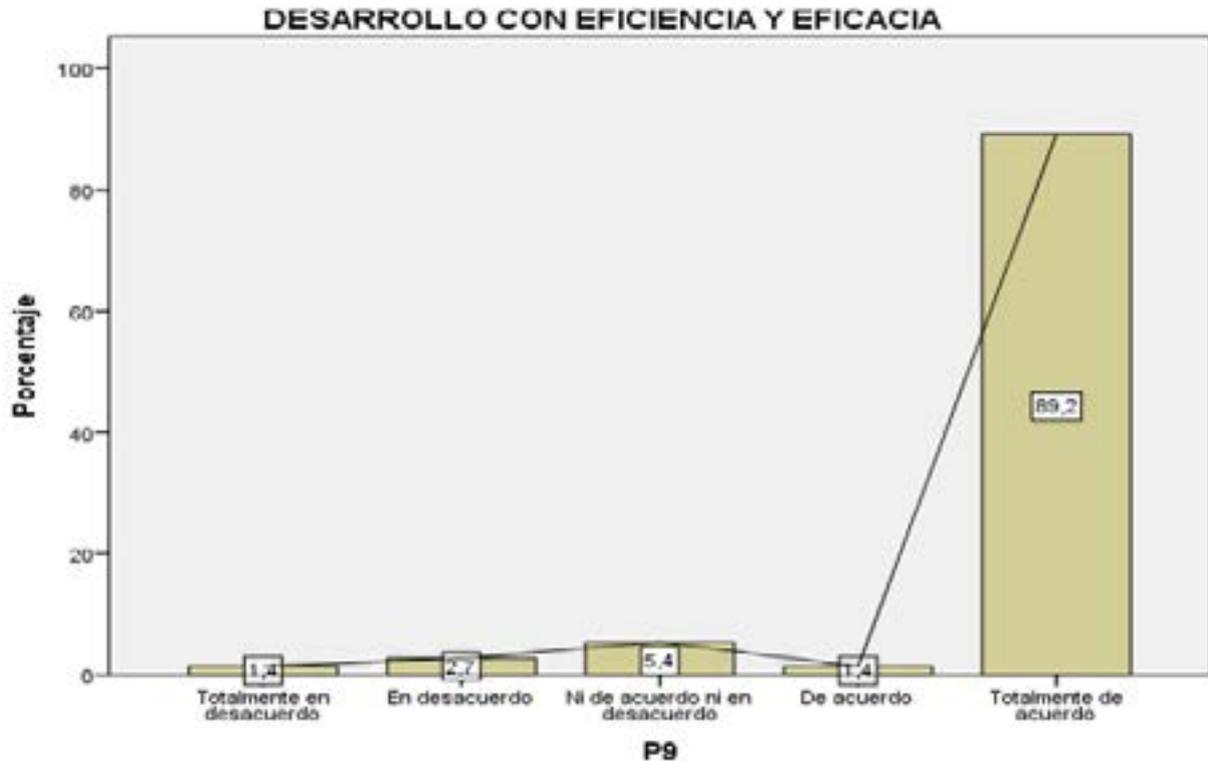
**Tabla 9: Desarrollo con eficiencia y eficacia**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente en desacuerdo	1	1,4	1,4	1,4
	En desacuerdo	2	2,7	2,7	4,1
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	4	5,4	5,4	9,5
	De acuerdo	1	1,4	1,4	10,8
	Totalmente de acuerdo	66	89,2	89,2	100,0
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

Nota: Dimensión correspondiente a la variable competencias del perito contable judicial y fiscal.

Fuente: Elaboración propia

**Figura 9: Desarrollo con eficiencia y eficacia**



Fuente: elaboración propia

Según los resultados, los encuestados que están totalmente de acuerdo que el desarrollo con eficiencia y eficacia del perito contable judicial y fiscal garantizan la prueba pericial suficiente en la región de Ucayali expresan lo siguiente: 89.2% totalmente de acuerdo, 1.4% de acuerdo, 5.4% ni de acuerdo ni en desacuerdo, 2.7% en desacuerdo y con un 1.4% totalmente en desacuerdo.

La dimensión "desarrollo con eficiencia y eficacia" muestra que el desarrollo de la labor pericial es la localización de detalles que aporten pruebas objetivas.

**Tabla 10: Desarrollo con eficiencia y eficacia**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente en desacuerdo	2	2,7	2,7	2,7
	En desacuerdo	6	8,1	8,1	10,8
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	5	6,8	6,8	17,6
	De acuerdo	46	62,2	62,2	79,7
	Totalmente de acuerdo	15	20,3	20,3	100,0
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

Nota: Dimensión correspondiente a la variable competencias del perito contable judicial y fiscal.

Fuente: Elaboración propia

**Figura 10: Desarrollo con eficiencia y eficacia**



Fuente: elaboración propia

Según los resultados, los encuestados que están totalmente de acuerdo que el desarrollo de la labor pericial es la localización de detalles que aporten pruebas objetivas, son los siguientes: 20.3% totalmente de acuerdo, 62.2% de acuerdo, 6.8% ni de acuerdo ni en desacuerdo, 8.1% en desacuerdo y con un 2.7% totalmente en desacuerdo. La dimensión de capacidad para la resolución de problemas muestra que el perito contable tiene la capacidad para la resolución de problemas mediante pruebas objetivas en la región de Ucayali.

**Tabla 11: Capacidad para la resolución de problemas**

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente en desacuerdo	1	1,4	1,4	1,4
	En desacuerdo	1	1,4	1,4	2,7
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	2	2,7	2,7	5,4
	De acuerdo	8	10,8	10,8	16,2
	Totalmente de acuerdo	62	83,8	83,8	100,0
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

Nota: Dimensión correspondiente a la variable competencias del perito contable judicial y fiscal.

Fuente: Elaboración propia

Figura 11: Capacidad para la resolución de problemas



Fuente: elaboración propia

Según los resultados, los encuestados que están totalmente de acuerdo con que el perito contable tiene la capacidad para la resolución de problemas mediante el uso de pruebas objetivas en la región de Ucayali, son los siguientes: 83.8% totalmente de acuerdo, 10.8% de acuerdo, 2.7% ni de acuerdo ni en desacuerdo, 1.4% en desacuerdo y con un 1.4% totalmente en desacuerdo. Así, en la dimensión capacidad para la resolución de problemas, se muestra que la resolución mediante técnicas y métodos son los procedimientos de la labor pericial.

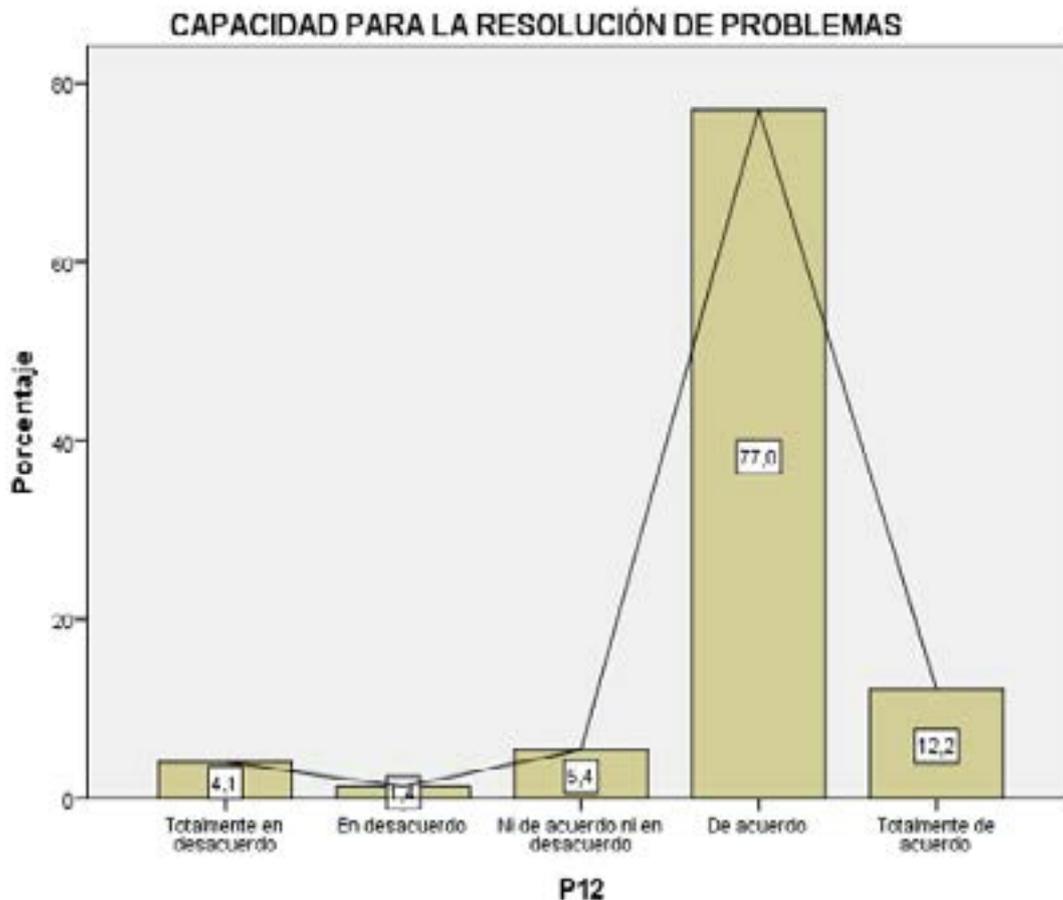
Tabla 12: Capacidad para la resolución de problemas

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje válido	Porcentaje acumulado
Válidos	Totalmente en desacuerdo	3	4,1	4,1	4,1
	En desacuerdo	1	1,4	1,4	5,4
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	4	5,4	5,4	10,8
	De acuerdo	57	77,0	77,0	87,8
	Totalmente de acuerdo	9	12,2	12,2	100,0
	<b>Total</b>	<b>74</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	

Nota: Dimensión correspondiente a la variable competencias del perito contable judicial y fiscal.

Fuente: Elaboración propia

Figura 12: Capacidad para la resolución de problemas



Fuente: elaboración propia

Según los resultados los encuestados que están totalmente de acuerdo, con la resolución mediante técnicas y métodos son los procedimientos de la labor pericial, son los siguientes: 12.2% totalmente de acuerdo, 77.0% de acuerdo, 5.4% ni de acuerdo ni en desacuerdo, 1.4% en desacuerdo y con un 4.1% totalmente en desacuerdo.

### 3.1. Análisis referencial

VARIABLES: COMPETENCIAS DEL PERITO CONTABLE JUDICIAL Y FISCAL - PRUEBA PERICIAL VIABLE Y OPORTUNA.

H<sub>1</sub>: Existen desafíos en la acreditación de competencias del perito contable judicial y fiscal en el aporte de prueba pericial viable y oportuna que mitigará los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador en la Región de Ucayali, 2022.

H<sub>0</sub>: Existen desafíos en la acreditación de competencias del perito contable judicial y fiscal en el aporte de prueba pericial viable y oportuna que no mitigarán los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador en la Región de Ucayali, 2022.

## Tabla de contingencia

### COMPETENCIAS DEL PERITO CONTABLE JUDICIAL Y FISCAL \* PRUEBA PERICIAL VIABLE Y OPORTUNA

			PRUEBA PERICIAL VIABLE Y OPORTUNA			Total
			Ni de acuerdo ni en desacuerdo	De acuerdo	Totalmente de acuerdo	
COMPETENCIAS DEL PERITO CONTABLE JUDICIAL Y FISCAL	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	Recuento	3	0	1	4
		Frecuencia esperada	,2	1,5	2,3	4,0
		% del total	4,1%	0,0%	1,4%	5,4%
	De acuerdo	Recuento	1	11	10	22
		Frecuencia esperada	1,2	8,3	12,5	22,0
		% del total	1,4%	14,9%	13,5%	29,7%
	Totalmente de acuerdo	Recuento	0	17	31	48
		Frecuencia esperada	2,6	18,2	27,2	48,0
		% del total	0,0%	23,0%	41,9%	64,9%
	Total	Recuento	4	28	42	74
		Frecuencia esperada	4,0	28,0	42,0	74,0
		% del total	5,4%	37,8%	56,8%	100,0%

Fuente: Elaboración propia

### Pruebas de chi-cuadrado

	Valor	gl	Sig. asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	42,638a	4	,000
Razón de verosimilitudes	21,246	4	,000
Asociación lineal por lineal	11,549	1	,001
N de casos válidos	74		

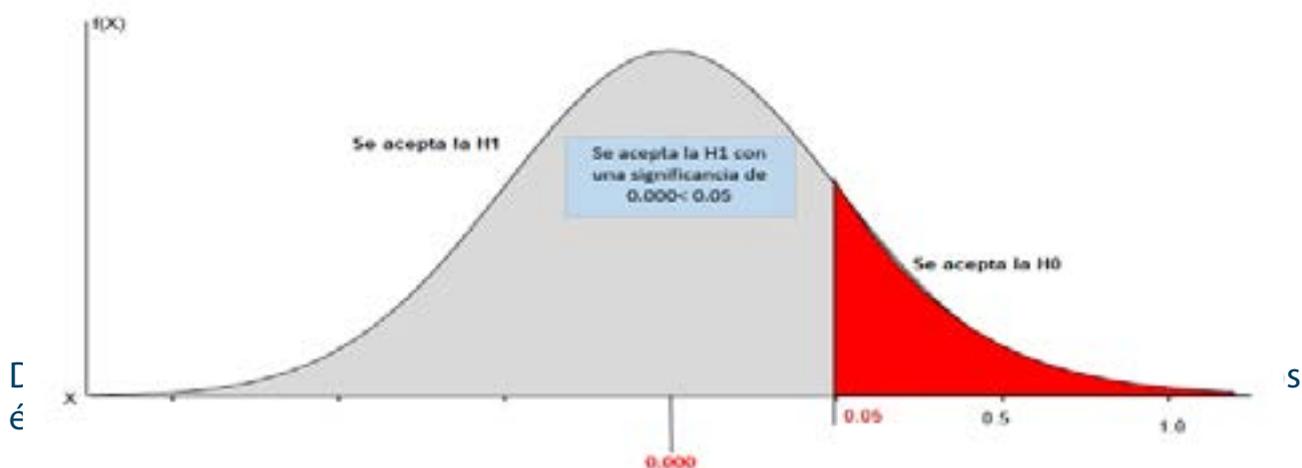
Fuente: Elaboración propia

Según la prueba de hipótesis chi-cuadrada, se determinó que el grado de significancia es de 0.000, entonces, siendo este menor a 0.05, se acepta la hipótesis alternativa.

H<sub>i</sub>: Existen desafíos en la acreditación de competencias del perito contable judicial y fiscal en el aporte de prueba pericial viable y oportuna que

mitigarán los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador en la Región de Ucayali, 2022.

### Gráfica de grado de significancia



H<sub>1</sub>: La acreditación de la calidad profesional mejora el desempeño con conocimientos éticos del perito contable judicial y fiscal en la región de Ucayali.

H<sub>0</sub>: La acreditación de la calidad profesional no mejora el desempeño con conocimientos éticos del perito contable judicial y fiscal en la región de Ucayali.

### Tabla de contingencia

**ACREDITACIÓN DE LA CALIDAD PROFESIONAL \***  
**ACREDITACIÓN DE CONOCIMIENTOS ÉTICOS**

		ACREDITACIÓN DE CONOCIMIENTOS ÉTICOS				Total
		Ni de acuerdo ni en desacuerdo	De acuerdo	Totalmente de acuerdo		
ACREDITACIÓN DE LA CALIDAD PROFESIONAL	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	Recuento	2	0	3	5
		Frecuencia esperada	,5	1,3	3,2	5,0
		% del total	2,7%	0,0%	4,1%	6,8%
	De acuerdo	Recuento	2	11	7	20
		Frecuencia esperada	1,9	5,1	13,0	20,0
		% del total	2,7%	14,9%	9,5%	27,0%
	Totalmente de acuerdo	Recuento	3	8	38	49
		Frecuencia esperada	4,6	12,6	31,8	49,0
		% del total	4,1%	10,8%	51,4%	66,2%
	Total	Recuento	7	19	48	74
		Frecuencia esperada	7,0	19,0	48,0	74,0
		% del total	9,5%	25,7%	64,9%	100,0%

Fuente: Elaboración propia

### Pruebas de chi-cuadrado

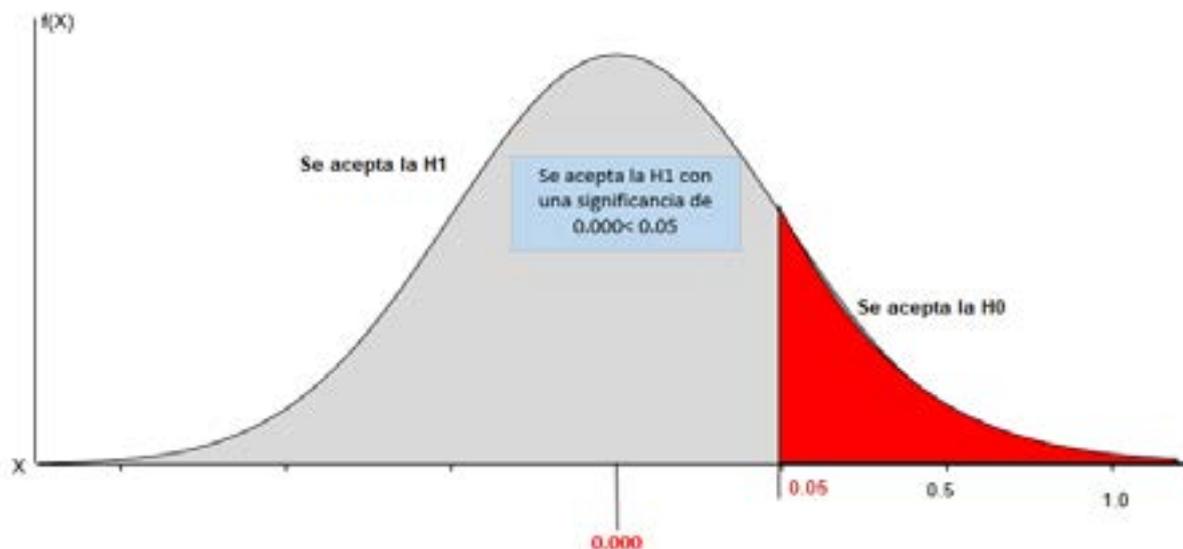
	Valor	gl	Sig. asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	19,147a	4	,000
Razón de verosimilitudes	17,365	4	,002
Asociación lineal por lineal	7,520	1	,006
N de casos válidos	74		

Fuente: Elaboración propia

Según la prueba de hipótesis chi-cuadrada, se determinó que el grado de significancia es de 0.000 siendo este menor a 0.05, por lo que se acepta la hipótesis alternativa.

H<sub>1</sub>: La acreditación de la calidad profesional mejora el desempeño con conocimientos éticos del perito contable judicial y fiscal en la región de Ucayali.

## Gráfica de grado de significancia



4

Existen situaciones adversas en la administración de justicia y la valoración de los informes periciales como el uso de la prueba pericial viable y oportuna que se diluyen ante una mala praxis de operadores de justicia, lo cual afecta la ética e idoneidad del perito contable judicial y la acreditación de la calidad profesional se pone en duda en el ámbito de la Región de Ucayali.

Existe una complejidad en la acreditación de competencias del perito contable por la falta de experticia en el campo; por ello, se requiere que el Colegio de Contadores Públicos y la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú realicen un proceso de propuesta para una segunda especialización en la carrera de Peritaje Contable Judicial y Fiscal a fin de acreditar de manera fehaciente la experticia. Además, se necesita de una participación plena en el Comité Funcional de Peritos para proponer la Carrera de Peritaje Contable Judicial y Fiscal a las Universidades a fin de que se incluyan a partir del octavo ciclo solo cursos de pericia hasta su culminación para titularse como contador público especializado en Peritaje Contable Judicial y Fiscal.

Existe una debilidad en la acreditación de conocimientos técnicos y la utilización de métodos que deben uniformizarse, pues se deben dar pautas para el ámbito penal, civil, laboral y para garantizar la prueba pericial viable y oportuna que sirva como un instrumento para evitar los riesgos de mala praxis por acusadores y juzgadores.

## 5. Conclusiones

- Existen desafíos en la acreditación de competencias del perito contable judicial y fiscal en el aporte de prueba pericial viable y oportuna que mitigaría los

riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador en la Región de Ucayali, 2022.

- La acreditación de la calidad profesional mejora el desempeño con conocimientos éticos en el aporte de prueba pericial viable y oportuna para mitigar los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador.
- La acreditación de la experiencia coadyuva en el desarrollo con eficiencia y eficacia del perito en el aporte de prueba pericial viable y oportuna que mitigaría los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador.
- La acreditación de conocimientos técnicos y administrativos suficientes contribuye en la capacidad para la resolución de problemas en el aporte de prueba pericial viable y oportuna para mitigar los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador.

## 6. Referencias bibliográficas

Areopaja Robinzon, J.A. (2021). *El contador público y su rol como perito contable judicial*. [Tesis de maestría, Pontificia Universidad Católica de Ecuador]. Repositorio PUCSE. <https://repositorio.pucese.edu.ec/handle/123456789/2633>

Barreto Gutiérrez, N. P. (2022). *Identificación relacional entre la prueba pericial contable y el delito de peculado doloso en el Distrito Judicial de Ancash-2021*. [Tesis de maestría, Universidad César Vallejo]. Repositorio UCV. [https://repositorio.ucv.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12692/90211/Barreto\\_GNP-SD.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.ucv.edu.pe/bitstream/handle/20.500.12692/90211/Barreto_GNP-SD.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Carrasco Díaz, S. (2007). *Metodología de la Investigación Científica*. Editorial San Marcos.

Duran Muñoz, R. (2022). *El peritaje contable para la identificación del delito de Lavado de Activos, Lima*. [Tesis de maestría, Universidad Las Américas]. <http://repositorio.ulasamericas.edu.pe/handle/upa/2494>.

Congreso de la República del Perú. (2007, 16 de enero). Ley 28951. Ley de actualización de profesionalización del contador público y de creación de los colegios de contadores públicos. Diario Oficial El Peruano.

Luna Torres, K. S., y Nole Salgado, A. P. (2021). *El perito contable judicial y el lavado de activos en la DEPINCRI PNP Juliaca- Pun, 2020*. [Tesis de licenciatura, Universidad César Vallejo]. Repositorio UCV. <https://repositorio.ucv.edu.pe/handle/20.500.12692/81820>

Morales Chinome, J. L.; Caballero Hoyos, A. C.; Lozano Gil, Y.; Plazas Estepa, R. A., y Hernández Aros, L. (2022). *El rol del contador como perito contable en el proceso penal colombiano. Vía Inveniendi Et Indicandi*, 17(1). <https://doi.org/10.15332/19090528.7749>

Nación Moya, J. A. (2019). *El peritaje contable judicial y su incidencia en las decisiones en los juzgados penales del distrito judicial de Huánuco-periodo, 2017*. [Tesis de doctorado, Universidad Nacional Hermilio Valdizán]. Repositorio UNHEVAL. <http://>

Desafíos en la acreditación de competencias del perito contable en el aporte de prueba pericial viable y oportuna mitigando los riesgos de mala praxis en la administración de justicia por el juzgador en la Región de Ucayali, 2022

[repositorio.unheval.edu.pe/bitstream/handle/20.500.13080/4871/TDr.C00018N12.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://repositorio.unheval.edu.pe/bitstream/handle/20.500.13080/4871/TDr.C00018N12.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

Núñez Mejía, J. V. (2019). *Peritaje contable y su efecto en el lavado de activos, Dirección de Investigación Criminal PNP Lima-2019* [Tesis de licenciatura, Universidad César Vallejo]. Repositorio UCV. <http://repositorio.unheval.edu.pe/bitstream/handle/20.500.13080/4871/TDr.C00018N12.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Pérez Navarrete, S. E. (2018). *El peritaje contable judicial como instrumento de prueba y su aplicación en la administración de justicia en la provincia del Guayas*. [Tesis de licenciatura, Universidad Católica de Santiago de Guayaquil]. Repositorio digital UCSG]. <http://repositorio.ucsg.edu.ec/handle/3317/11793>

Ramírez Gonzales, J. L. (2021). *El peritaje contable y su relación con la determinación de las pensiones de alimentos en el juzgado de paz letrado de Surco - San Borja, 2021*. [Tesis de licenciatura, Universidad Las Américas]. Repositorio Universidad Las Américas. <http://repositorio.ulasamericas.edu.pe/handle/upa/1684>

**Fecha de recepción: 15/09/2022**

**Fecha de aceptación: 29/11/2022**

**Correspondencia: josepojuan@hotmail.com**

## La notificación electrónica de los actos tributarios a propósito de la sentencia 159/2022 emitida por el Tribunal Constitucional

Nataly Patricia Montesinos León

Facultad de Derecho y Ciencia Política, Universidad Nacional Mayor de San Marcos

### Resumen

El presente artículo analiza el fallo emitido por el Tribunal Constitucional, contenido en la Sentencia 159/2022 del 07 de abril de 2022, donde se pronuncia sobre la validez de las notificaciones efectuadas por la Administración Tributaria mediante la modalidad electrónica. Para efectos del presente estudio, revisaremos la legislación comparada y nacional respecto a esta modalidad de notificación, su implementación, características y regulación actual, con la finalidad de sustentar nuestra opinión contraria respecto al fallo emitido por el órgano constitucional.

*Palabras clave:* Administración tributaria, notificación, notificación electrónica, validez, regulación

## The electronic notification of tax acts regarding the sentence 159/2022 issued by the Constitutional Court

### Abstract

This article analyzes the ruling issued by the Constitutional Court, contained in Judgment 159/2022 of April 7, 2022, where it rules on the validity of the notifications made by the Tax Administration through the electronic modality, for the purposes of this study, we will review the comparative and national legislation regarding this notification modality, its implementation, characteristics and current regulation, in order to support our contrary opinion regarding the ruling issued by the constitutional authority.

*Keywords:* Tax administration, notification, electronic notification, validity, regulation.

# Notificação eletrônica de atos tributários relativos à sentença 159/2022 emitido pelo Tribunal Constitucional

## Resumo

Este artigo analisa a decisão proferida pelo Tribunal Constitucional, constante do Acórdão 159/2022 de 7 de abril de 2022, onde se pronuncia sobre a validade das notificações efetuadas pela Administração Tributária através da modalidade eletrônica, para efeitos do presente estudo. revisaremos a legislação comparada e nacional sobre este tipo de notificação, sua implementação, características e regulamentação atual, a fim de sustentar nossa opinião contrária à decisão emitida pelo órgão constitucional.

*Palavras-chave:* **Administração Tributária, notificação, notificação eletrônica, validade, regulamentação**

## 1. Introducción

Mediante la Sentencia 159/2022, de fecha 07 de abril del 2022, el Tribunal Constitucional (TC) emitió pronunciamiento sobre el recurso de agravio constitucional presentado por un contribuyente quien alegó la vulneración de sus derechos de defensa y debido procedimiento y doble instancia. Se aludía esto, al no haber sido notificado debidamente de los actos emitidos por la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria – SUNAT, en el marco de un procedimiento de fiscalización y del inicio del procedimiento coactivo seguidos en su contra.

El TC señaló que la observancia del debido proceso y tutela jurisdiccional establecido como principio en el inciso 3 del artículo 139 de la Constitución se extiende a los procedimientos administrativos. Por ende, debe considerarse como norma aplicable para la notificación de los actos de notificación de deudas tributarias el Código Tributario y, para las no tributarias, la Ley del Procedimiento Administrativo General, la Ley 27444, pues se atenderá el principio de razonabilidad.

En este punto, el presente artículo analizará cada uno de los puntos desarrollados en la Sentencia a fin de establecer si la notificación electrónica de los actos tributarios vulnera los derechos de defensa y debido proceso de los contribuyentes o si resulta suficiente y garantista.

## 2. Metodología

Se parte de un enfoque cualitativo. De este modo, se intenta valorar las cualidades de la notificación electrónica de los actos tributarios mediante la técnica de análisis de legislación nacional y comparada.

### 3. Antecedentes

El Tribunal Constitucional se pronuncia respecto a una demanda de amparo interpuesta por un contribuyente contra la SUNAT donde solicita la nulidad de una resolución coactiva y la reposición de las cosas al estado anterior del embargo de su propiedad. Se alegaba que el impedimento de subsanar un requisito de admisibilidad del recurso de apelación presentado, en tanto no fue notificado en su domicilio fiscal, configura una vulneración a sus derechos de defensa, al debido procedimiento y a la doble instancia.

Del análisis efectuado por el Tribunal Constitucional respecto a los actos tributarios cuya notificación es materia de la controversia, se advierte que la Administración notificó los siguientes actos:

#### a. Notificaciones en el domicilio fiscal:

- Notificación en domicilio fiscal de la Resolución 0260150010420, con fecha 29 de diciembre de 2017, que declaró fundado en parte el recurso de Nulidad interpuesto ante el Tribunal Fiscal por exceso del IR 2004, contra la que interpuso recurso de apelación.
- Notificación en domicilio fiscal de la Resolución Coactiva N°0230007690, con fecha 27 de agosto de 2018, la cual comunicaba que se trabó embargo en forma de inscripción de propiedad inmueble por S/.811,000.00 (Av. Nueva York 356 Chorrillos PRE42030090).

#### b. Notificaciones en el domicilio fiscal:

- Requerimiento de admisibilidad de apelación N°026055009021 con fecha 23 de febrero de 2018.
- Resolución que declara la inadmisibilidad de la apelación N°0260150010854/SUNAT con fecha 08 de marzo de 2018.
- Resolución Coactiva N°0230064618274 con fecha 15 de mayo de 2018.
- Resolución Coactiva N°0230064618693 con fecha 17 de mayo de 2018.

Respecto a las notificaciones electrónicas, el contribuyente señala que estas no resultan válidas en tanto que no señaló al buzón electrónico como medio para ser notificado, sino su domicilio fiscal, con lo cual se genera la controversia respecto a la vulneración de los derechos del contribuyente.

### 4. Análisis

De la revisión de la Sentencia, es importante establecer algunos de los puntos de análisis pertinentes. En principio, es importante señalar que la sentencia materia de análisis no se ha pronunciado sobre la constitucionalidad o legalidad de la

notificación electrónica y el uso de las herramientas como el Buzón -SOL para la notificación de los actos de la Administración Tributaria. No obstante, se aborda un caso específico en el que se utilizan en un mismo procedimiento, la notificación física y electrónica.

Asimismo, en el presente caso, se advierten ciertas particularidades que han devenido en la controversia resuelta por el Tribunal Constitucional. De estas, deben precisarse los siguientes:

- a) El contribuyente fijó, dentro del procedimiento, un domicilio fiscal y procesal físico.
- b) Los actos notificados se realizaron entre los años 2017 y 2018, el cual es el lapso en el que se reguló la implementación progresiva de las notificaciones electrónicas.
- c) La Sentencia analiza el cumplimiento de lo establecido en el artículo 104° del Código Tributario (Formas de Notificación), sin embargo, no ha efectuado un análisis respecto a lo establecido en el artículo 11° del mismo cuerpo legal (Domicilio Fiscal y Procesal).

#### ***4.1. Regulación de la notificación electrónica en el modelo del código tributario del CIAT***

El Modelo del Código Tributario elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT (CIAT, 2015) tiene como función principal orientar a los países miembros en el perfeccionamiento de sus legislaciones. Para ello es necesario un como marco de referencia de una regulación adecuada con la finalidad de alcanzar una aplicación equitativa de los tributos con lo cual se procuraría la seguridad jurídica, el respeto a los derechos de los contribuyentes y modernización de las administraciones tributarias.

Este documento, dentro de la regulación de la notificación de los actos tributarios, ha recogido disposiciones relacionadas con la notificación electrónica. De esta forma se estableció en sus artículos 87° y 98° la base de la regulación sobre las notificaciones a través de medios electrónicos.

En este sentido, es importante destacar que el artículo 87° de este Modelo establece las disposiciones básicas que deben contemplarse para la correcta realización de las notificaciones a través de medios electrónicos. De esta forma se precisa que, cuando se realice una notificación a través de este medio, debe identificarse fidedignamente tanto al remitente como al destinatario. Asimismo, precisa en su numeral 2 que las notificaciones efectuadas por este medio producen los mismos efectos que los realizados en el domicilio fiscal.

El numeral 3 del mencionado artículo establece que, a efectos de realizarse las notificaciones al buzón electrónico, el contribuyente debe invocar su uso como medio preferente de manera expresa. Sin perjuicio de ello, el numeral 4 del mismo articulado establece que la propia Administración Tributaria puede disponer de

manera reglamentaria la obligación de contar con un buzón electrónico permanente, el que sustituirá al domicilio fiscal fijado.- Además, debe establecerse la imposibilidad de fijar otro domicilio especial,; para ello, se precisa que la Administración Tributaria deberá asegurar, a través de un mecanismo razonable de alertas, la comunicación de las notificaciones realizadas al a través del buzón.

Por su parte, el artículo 98° del Modelo regula lo relacionado al buzón electrónico, ya que establece en su numeral 1 que la Administración Tributaria puede crear un sistema de buzón electrónico para realizar las comunicaciones a los contribuyentes a través de medios telemáticos.

Asimismo, establece que dicho buzón estará habilitado para la entrega y recepción de comunicaciones, solicitudes y escritos relacionados con los procedimientos y trámites que efectúa la Administración Tributaria. Debe cumplir con los criterios de confidencialidad, integridad, autenticidad, disponibilidad y conservación de la documentación.

Finalmente, se establece que será la propia Administración quien gestione, controle y administre la totalidad del proceso informático al implementar dicho buzón bajo el sistema de dominio propio.

Como podemos advertir, el modelo del Código Tributario del CIAT ha recogido las distintas modalidades en las que puede implementarse la notificación a través de medios electrónicos, es así como, puede crearse un Buzón Electrónico o una Dirección Electrónica Habilitada en la oficina virtual de la administración tributaria.

Es importante destacar que el modelo incluye ,como deber formal de las Administraciones Tributarias, fijar un buzón electrónico de carácter permanente que sustituirá al domicilio tributario fijado por el contribuyente. Este se constituirá como el lugar donde recibirá las notificaciones con lo cual puede incluso impedir la fijación de un domicilio fiscal distinto para la notificación en los procedimientos administrativos específicos.

Asimismo, se precisa que, a fin de asegurar la correcta comunicación con el contribuyente, el buzón deberá contener un mecanismo razonable para el envío de alertas. Este debe comunicar la existencia de una notificación que puede darse mediante mensajes SMS al celular registrado en los datos del contribuyente o su solicitud, o también a través de mensajes al correo electrónico designado por el contribuyente.

El mismo articulado señala que, en el caso el buzón no haya sido constituido como obligatorio, el interesado, previo consentimiento, deberá fijarlo como medio preferente para habilitar la validez de su uso como medio de notificación.

Como vemos, la regulación contenida en el Modelo permite a los países optar por la medida más conveniente en cuanto a la habilitación del mecanismo de la notificación electrónica, pero debe, en todos los casos, asegurar la adecuada notificación de los documentos al contribuyente.

## **4.2. Regulación del domicilio fiscal electrónico y la notificación electrónica en los países de la región**

En los últimos años, la introducción de las nuevas tecnologías de la información y de la comunicación (TICs) en los procesos de las administraciones tributarias ha implicado la implementación de nuevas soluciones para facilitar la comunicación de un modo más sencillo eficiente con los contribuyentes.

Una de estas soluciones es la notificación por medios electrónicos, la que ha venido siendo implementada por gran parte de los países a nivel mundial y que ha implicado la adecuación de la normativa relacionada a la notificación en materia tributaria. La notificación, a través de medios electrónicos, ha permitido un importante ahorro en costos y una mejor asignación de recursos en las administraciones tributarias, por lo que resulta importante revisar las experiencias sobre su implementación en los algunos países de la región.

### **4.3. Argentina**

La introducción de la notificación a través de sistemas electrónicos ha implicado una adecuación en la regulación actual, ya que se ha incorporado el concepto de “domicilio fiscal electrónico” en el Artículo 3 Ley 11.683 (AFIP, 1998). En este se define dicha figura como el sitio informático seguro, personalizado y válido registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, el mismo que tiene como finalidad la entrega o recepción de comunicaciones; asimismo, se establece que este domicilio será obligatorio y tendrá los mismos efectos del domicilio fiscal en el ámbito administrativo, por lo que todas las notificaciones que ahí se remitan se considerarán válidas y eficaces.

Con esta adecuación normativa, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) busca simplificar y optimizar las comunicaciones con los contribuyentes, más aún si dicho servicio de comunicaciones se encuentra disponible las 24 horas del día durante todo el año. Para la afiliación al domicilio fiscal, la normativa vigente establece que los contribuyentes deberán efectuar esta vía internet y, para su aceptación, el sistema remite al contribuyente una comunicación dirigida al domicilio fiscal electrónico constituido por el contribuyente.

Actualmente, se ha regulado la notificación a través de medios electrónicos de una serie de documentos tributarios, los mismos que han sido incorporados a través de la RG 4280/18.

En cuanto a los efectos de la notificación, la regulación argentina ha considerado que se entenderán notificados de oficio cuando el ciudadano abre el documento digital mediante el servicio “Domicilio fiscal electrónico” o por intercambio de información a través del “WebService” denominado “Consumir Comunicaciones de Ventanilla Electrónica (WSCCOMU)”.

Asimismo, se considera que la notificación surte efectos, aun cuando no se haya ingresado al servicio e-ventanilla, a las cero horas del lunes inmediato posterior a la

fecha en que las comunicaciones o notificaciones se encontraran disponibles.

#### **4.4. Chile**

Una de las primeras menciones a la notificación por medios electrónicos se dio mediante la Ley 19.880 (2003) y dicha normativa contempla dentro de sus articulados el uso de medios electrónicos en los procesos administrativos.

Dentro del ámbito tributario, no fue hasta la emisión de la Ley 20.431 (2010), emitida el 30 de abril de 2010, que se regula la notificación de los actos tributarios mediante medios electrónicos. Se logró con la incorporación del artículo 4° en el cual se estableció que el Servicio de Impuestos Internos (SII) puede comunicarse con los contribuyentes. De forma adicional, a través de medios electrónicos, se precisa que las actuaciones que se realicen por dicho medio tendrían los mismos efectos que las que se efectuarán por medio de las oficinas del SII o en el domicilio del contribuyente.

De acuerdo con las normas antes citadas y a fin de adecuar la normativa vigente, se modificó el primer inciso del artículo 11 del Código Tributario. Así, se establece que, en caso el contribuyente lo solicite, el SII puede efectuar las notificaciones en la dirección de correo electrónico que este establezca.

En efecto, desde el 30 de setiembre de 2015, entra en vigor lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 11 del Código Tributario. En este se introduce la regulación de las notificaciones por medios electrónicos y se precisa que, si el contribuyente solicita la notificación de los actos por medio del correo electrónico, estas deberán efectuarse por dicho medio y en la dirección de correo electrónico que este señale.

Cabe señalar que la notificación electrónica aplica a todas las notificaciones que desde esa fecha deba realizar el SII, sin embargo, se precisa que, si en el mismo Código Tributario se establece una modalidad específica para la notificación de alguna actuación, esta deberá realizarse bajo dicha modalidad así el contribuyente haya requerido su notificación por correo electrónico. En cuanto a la forma y efectos de la notificación electrónica, se precisa que esta deberá efectuarse en días y horas también hábiles (entre las 8:00 y las 20:00 horas).

Asimismo, se precisan algunos aspectos que la notificación deberá contener tales como el archivo digital, el acta de notificación firmada electrónicamente y la hora y fecha del envío. El objetivo es garantizar la integridad, seguridad y no repudio de las notificaciones efectuadas a través del correo electrónico.

#### **4.5. Regulación de la notificación electrónica en la legislación nacional**

En la actualidad, las Administraciones Tributarias apelan al uso de las TICs para el cumplimiento de sus objetivos. Así, muchos países vienen empleando la tecnología dentro de sus procesos de control tributario; por ejemplo, haciendo uso de los cruces de información y la gestión de riesgo, y en la prestación de los servicios al

contribuyente mediante portales tributarios, programas para la declaración de impuestos, pagos virtuales, entre otros.

Uno de los productos de la introducción de servicios electrónicos dentro de los procesos que gestiona la administración tributaria es el uso de la notificación electrónica de los actos que emiten. Esta nueva herramienta digital ha sido implementada en varios países de la región. Esto debido a que facilita, simplifica y optimiza la comunicación entre la administración tributaria y los contribuyentes, así, países como Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador y el nuestro, han venido implementando y masificando su uso a fin de mejorar la gestión tributaria, en tanto que en todos los procedimientos que realiza la administración tributaria, resulta imprescindible la notificación de los actos emitidos.

En nuestro país la notificación en materia tributaria está regulada en el artículo 104° del Código Tributario, pues dicha normativa establece las distintas formas de notificación y los requisitos que deben observarse en cada una de ellas. Cabe precisar que la norma antes citada establece adicionalmente que el acto de notificación puede ser efectuado por cualquiera de las formas descritas y de manera indistinta.

Es importante señalar que las formas de notificación dentro del mundo físico generaban, tanto para el contribuyente como para la administración, una serie de inconvenientes. Debido a las demoras, los altos costos y las quejas, resultaba fundamental implementar un mecanismo que permitiera facilitar y transparentar la comunicación entre la administración y los contribuyentes.

Es así que, con la introducción de las herramientas digitales en la gestión tributaria en el marco de la transformación digital, mediante la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, publicada con fecha 08 de febrero de 2008, se reguló la notificación de actos administrativos por medios electrónicos (El Peruano 2008). Esta estableció las directrices para la implementación de la notificación electrónica de la SUNAT a través de SUNAT Operaciones en Línea (SOL), en el marco de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104° del Código Tributario, que establece la notificación a través de medios electrónicos como una modalidad válida de notificación.

En esta primera versión de la notificación electrónica fue realizada a través de SUNAT Operaciones en Línea (SOL) (plataforma digital desarrollada por la administración tributaria y que cuenta con diversas funcionalidades entre ellas presentar las declaraciones, realizar solicitudes entre otras)- Asimismo, estuvo diseñada únicamente para la notificación de algunos tipos de documentos emitidos por la administración y vinculados con tributos internos como las Órdenes de Pago, Devoluciones, Fraccionamiento y Pago con Error.

Esta nueva forma de notificar permitió a la Administración Tributaria agilizar sus procedimientos y se redujeron las demoras y las quejas por parte de los contribuyentes. Por ende, si bien su primera versión estaba limitada a la notificación de ciertos actos de la administración, resultaba necesario ampliar su alcance, más aún si el rubro de notificaciones era uno de los trámites más quejados por parte de los contribuyentes.

Tal es así que, desde la implementación de la notificación electrónica, el nivel de quejas disminuyó en un 92% (El Peruano, 2022) al garantizar la recepción adecuada y oportuna de los actos administrativos notificados a los contribuyentes y usuarios aduaneros. Por ello, se desarrolló e implementó el nuevo sistema de notificaciones denominado Sistema Integrado de Notificación Electrónica (SINE), lo que significó para la administración tributaria un avance importante en su gestión, en tanto que le permite el uso de las herramientas digitales para la notificación de los actos administrativos. Es importante señalar que la implementación de este nuevo sistema supuso una serie de adecuaciones tanto normativas como informáticas, por lo que tuvo que desarrollarse en fases que han contemplado tanto la introducción progresiva de actos administrativos como el avance en su alcance a nivel nacional.

Así, a la fecha, la administración tributaria posee una herramienta digital que le permite gestionar la notificación de los actos administrativos que emite, los que son depositados en el buzón electrónico SOL asignado al contribuyente. Además, se registra en el sistema la fecha del depósito bajo un mecanismo de sellado de tiempo o timestamping, de alta seguridad, que permite demostrar en línea que el documento depositado ha existido y que no ha sido alterado mediante un protocolo de encriptación de fecha y hora inequívocas que es respaldado por una Autoridad de Sellado de Tiempo o TSA (Time Stamping Authority) que mantiene un registro de los sellos emitidos para posteriores verificaciones. Este mecanismo cumple con los estándares de seguridad y especificaciones establecidas por el INDECOPI.

Asimismo, se ha incorporado la *firma digital* a fin de garantizar el no repudio del documento electrónico original, así como la integridad de su contenido y poder detectar cualquier modificación posterior. Todo esto se realiza de conformidad con la regulación contemplada en el Decreto Supremo N° 052-2008-PCM que reglamenta la Ley de Firmas y Certificados Digitales.

Adicionalmente, la notificación electrónica posee un servicio para el envío de alertas a través de SMS y/o correos electrónicos, de acuerdo con los datos consignados por el contribuyente en el Registro Único de Contribuyente (RUC). Estos mensajes funcionan como alertas a los contribuyentes sobre notificaciones depositadas en su buzón electrónico.

La incorporación progresiva y la masificación de la notificación electrónica de los actos emitidos por la administración tributaria se ha venido afianzando en estos últimos años. Se han emitido resoluciones de superintendencia periódicamente con lo cual se ha dispuesto la incorporación de los actos al sistema de notificación electrónica y se ha alcanzado en la actualidad una cobertura del 94% de actos que gestiona la SUNAT (SUNAT, 2017, pág. 93).

Es importante recordar que la introducción de esta nueva herramienta para la notificación de los actos tributarios implicó la adecuación normativa de la regulación contenida en el Código Tributario respecto al domicilio fiscal y la notificación de actos tributarios, cuyas disposiciones se encuentran contenidas en los artículos 11° y 104° del mencionado cuerpo normativo.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 11° del Código Tributario vigente, el domicilio fiscal es aquel que es fijado o establecido por el contribuyente. Es el lugar donde se deban realizar las comunicaciones de la Administración Tributaria, así como el lugar donde se efectúan las actuaciones de esta.

Cabe precisar que el domicilio fiscal debe ser fijado por el contribuyente al momento de inscribirse en RUC, pues debe señalarse de manera expresa y obligatoria. Asimismo, se precisa que el domicilio fiscal fijado se considerará vigente mientras no se comunique su cambio a la Administración en la forma que se establezca. No obstante, el establecimiento de un domicilio procesal es facultativo, entendiéndose que, si el sujeto no señala un domicilio procesal de manera expresa, se deberán efectuar las notificaciones de los actos emitidos en los procedimientos tributarios al domicilio fiscal fijado.

Es importante precisar que, mediante el Decreto Legislativo N° 1263, publicado el 10 de diciembre de 2016, se modificó el segundo párrafo del artículo 11° a efectos de adecuarlo a la introducción de la notificación y el domicilio electrónicos, habiéndose precisado lo siguiente:

El domicilio procesal podrá ser físico, en cuyo caso será un lugar fijo ubicado dentro del radio urbano que señale la Administración Tributaria, o electrónico, en cuyo caso, será el buzón electrónico habilitado para efectuar la notificación electrónica de los actos administrativos a que se refiere el inciso b) del artículo 104° y asignado a cada administrado (...) (el subrayado es nuestro, El Peruano, 2016)

Asimismo, en cuanto al señalamiento del domicilio procesal físico, se establece lo siguiente:

Cuando de acuerdo a lo establecido por resolución de superintendencia, en el caso de procedimientos ante SUNAT o resolución ministerial, en el caso de procedimientos ante el Tribunal Fiscal, la notificación de los actos administrativos pueda o deba realizarse de acuerdo al inciso b) del artículo 104°, no tiene efecto el señalamiento del domicilio procesal físico. (el subrayado es nuestro, El Peruano, 2016)

Asimismo, mediante el mencionado Decreto Legislativo, se incluyó también un segundo párrafo al artículo 104°, el cual precisaba lo siguiente:

Cuando el deudor tributario hubiera optado por señalar un domicilio procesal electrónico y el acto administrativo no corresponda ser notificado de acuerdo a lo dispuesto en el inciso b), la notificación se realizará utilizando la forma que corresponda a dicho acto de acuerdo a lo previsto en el presente artículo (...). (el subrayado es nuestro, El Peruano, 2016)

Como podemos apreciar, las modificaciones introducidas en el concepto del domicilio fiscal y la notificación electrónica hacen especial referencia a la constitución del domicilio electrónico, el cual está constituido por el buzón electrónico habilitado

por la administración. Asimismo, se incorpora una limitación para la fijación de un domicilio procesal físico en tanto los actos administrativos “puedan” o “deban” realizarse de acuerdo al inciso b) del artículo 104°, el cual regula la notificación electrónica con lo que se connota la prevalencia de la notificación electrónica.

En cuanto al segundo párrafo del artículo 104° se advierte que se mantiene la notificación física a través de las modalidades establecidas en dicha norma, en tanto aún no se haya habilitado la notificación electrónica de todos actos tributarios los que, tal y como señalamos previamente, se fueron incorporando de manera progresiva desde la implementación del sistema de notificación electrónica de la Administración Tributaria.

#### **4.6. Consideraciones del tribunal constitucional en la sentencia 159/2022**

El Tribunal Constitucional cita el artículo 104 del Código Tributario como norma aplicable para la notificación de las deudas tributarias. Este señala que las notificaciones efectuadas por medio del inciso b) (medios electrónicos) así como las efectuadas conforme al inciso f) (mediante cedula) se consideran válidas mientras el contribuyente no comunique el cambio de domicilio fiscal.

Al respecto, el Tribunal Constitucional colige que el Código Tributario dispone que las notificaciones deben ser realizadas en el domicilio fiscal indicado por el contribuyente en el expediente. Por ende, una vez notificado del procedimiento no se puede cambiar el domicilio señalado hasta su conclusión.

En este sentido, el Tribunal refiere como jurisprudencia aplicable lo señalado en el fundamento 21 de la STC del Exp.07279-2013-PA/TC en el cual se estableció que, cuando un contribuyente está dentro de un procedimiento de fiscalización tributaria, es responsabilidad de la Administración Tributaria asegurar que el contribuyente tome conocimiento de la existencia de dicho procedimiento. Esto a medida independiente de lo dispuesto en el artículo 104 del Código Tributario, para lo cual, consideró el Tribunal que la SUNAT debía prever todas las medidas necesarias y complementarias con la finalidad de garantizar su derecho de defensa, siendo que, de resultar necesario, se notificarán las actuaciones al domicilio que aquel ha consignado en su documento nacional de identidad.

En atención a lo antes señalado, el Tribunal concluye que la SUNAT no notificó al domicilio procesal fijado por el contribuyente dentro del proceso de fiscalización, por lo que no cumplió con el artículo 104, en lo que se refiere a que las notificaciones deben realizarse en el domicilio fiscal. Asimismo, no se agotaron los medios para asegurar el conocimiento de las notificaciones realizadas al contribuyente, por ende, no se ha garantizado su derecho de defensa.

En este sentido, declara fundada la demanda, nula la notificación de la Resolución de Intendencia N°0260150010584/SUNAT, y nulas las resoluciones coactivas N°0230076960790 y 0230064618693.

#### **4.5. Comentarios al fallo del tribunal constitucional**

Como se detalló en el punto precedente, entre los argumentos del Tribunal Constitucional se señala que el Código Tributario dispone que las notificaciones deben ser realizadas en el domicilio fiscal indicado por el contribuyente en el expediente. Además, se sostiene que una vez notificado el procedimiento no se puede cambiar el domicilio señalado hasta su culminación, por lo que la conclusión es que la SUNAT no notificó al domicilio procesal fijado dentro del proceso de fiscalización y no cumplió con el artículo 104, en lo que se refiere a que las notificaciones deben realizarse en el domicilio fiscal, ya que debía agotar los medios para asegurar el conocimiento de las notificaciones realizadas al contribuyente a fin de no vulnerar su derecho de defensa.

Al respecto es importante señalar que, conforme a la revisión de las disposiciones contenidas en los artículos 11° y 104° realizadas en el punto 6 del presente documento, la interpretación realizada por el Tribunal Constitucional no ha considerado, aparentemente, las disposiciones relacionadas con el domicilio fiscal electrónico. Asimismo, no ha considerado, principalmente, la prevalencia de la notificación electrónica.

Así, es importante precisar que, como consecuencia de la implementación progresiva de la notificación electrónica de los actos tributarios, coexisten en algunos casos las notificaciones físicas y electrónicas dentro de un mismo procedimiento. Además, no todos los actos tributarios pueden ser notificados por ese medio.

Así, en el presente caso, si bien se realizaron notificaciones al domicilio fiscal físico fijado por el contribuyente, estas fueron realizadas en aplicación a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 104°. En este se precisa que, en el caso que la notificación del acto administrativo no corresponda ser realizada por medios electrónicos (inciso b del artículo 104°), esta deberá realizarse en la forma que corresponda, aun cuando el contribuyente hubiera señalado un domicilio procesal electrónico.

En este sentido, haciendo una revisión de los documentos notificados en el domicilio fiscal físico del contribuyente, se advierte que, a la fecha de la notificación de la Resolución 0260150010420 de fecha 29 de diciembre de 2017 y la Resolución Coactiva N°0230007690 de fecha 27 de agosto de 2018, dichos actos tributarios no estaban habilitados para ser notificados de manera electrónica. Por ende, estos debían notificarse utilizando cualquier otra forma de notificación distinta a la electrónica.

Lo anterior se sustenta en que la incorporación de las Resoluciones de Cumplimiento emitidas por la Administración Tributaria, tal como la Resolución 0260150010420 de fecha 29.12.2017, que se notificó al contribuyente, fue habilitada mediante Resolución de Superintendencia N° 211-2019/SUNAT publicada el 24 de octubre de 2019, fecha posterior a la notificación realizada. Esta es la misma que, conforme a lo señalado en el segundo párrafo del artículo 104° del Código Tributario, debía ser notificada utilizando cualquier otra forma de notificación distinta a la electrónica.

En el mismo sentido, se mantiene la notificación mediante medios distintos a la electrónica respecto a las Resoluciones Coactivas con las que se trabajan los embargo en forma de inscripción de propiedad inmueble (como Resolución Coactiva N°0230007690 notificada al contribuyente).

Respecto a las notificaciones electrónicas efectuadas al contribuyente, cabe precisar que, tanto las resoluciones de requerimiento de admisibilidad y las resoluciones que declaran la inadmisibilidad de la apelación, debían ser notificadas electrónicamente al haber sido contempladas en la modificación introducida mediante la Resolución de Superintendencia N°242- 2017/SUNAT publicada el 28 de setiembre de 2017. El mismo caso se aplica para las Resoluciones Coactivas notificadas electrónicamente al contribuyente.

En este sentido, lo dispuesto por el Tribunal Constitucional respecto a que las notificaciones deben ser realizadas en el domicilio fiscal indicado por el contribuyente en el expediente y que notificado el procedimiento no se puede cambiar el domicilio señalado hasta su culminación, carece de sustento. Esto debido a que la normativa relacionada con el domicilio fiscal y la notificación de los actos tributarios, habilita a la administración tributaria a efectuar las notificaciones de los actos que emite a través de medios electrónicos cuando “pueda” o “deba” realizarse de acuerdo con el inciso b) del artículo 104° por lo cual carece de efecto el señalamiento del domicilio procesal físico efectuado por el contribuyente.

## 5. Conclusiones

- En la actualidad, las Administraciones Tributarias apelan al uso de las Tecnologías de Información y las Comunicaciones (TICs) para el cumplimiento de sus objetivos, así, muchos países vienen empleando la tecnología dentro de sus procesos de control y en la prestación de los servicios al contribuyente, por ende, uno de estos servicios electrónicos es la notificación electrónica de los actos administrativos.
- Esta nueva herramienta digital ha sido implementada en varios países de la región, pues facilita, simplifica y optimiza la comunicación entre la administración tributaria y los contribuyentes. Debido a lo anterior, es empleada en países como Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador y el nuestro.
- Mediante la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT, publicada con fecha 08 de febrero de 2008, se reguló la notificación de actos administrativos por medios electrónicos a través de SUNAT Operaciones en Línea (SOL), en el marco de lo dispuesto en el inciso b) del artículo 104° del Código Tributario, que establece la notificación a través de medios electrónicos como una modalidad válida de notificación.
- La introducción de esta nueva herramienta para la notificación de los actos tributarios implicó la adecuación normativa de la regulación contenida en el Código Tributario respecto al domicilio fiscal y la notificación de actos

tributarios, cuyas disposiciones se encuentran contenidas en los artículos 11° y 104° del mencionado cuerpo normativo.

- En la STC 159/2022, el Tribunal Constitucional resuelve que la SUNAT no notificó al domicilio procesal fijado por el contribuyente, por lo que no cumplió con el artículo 104, en lo que se refiere a que las notificaciones deben realizarse en el domicilio fiscal. Además, se señaló que la SUNAT no agotó los medios para asegurar el conocimiento de las notificaciones realizadas al contribuyente, por ende, no garantizó su derecho de defensa.
- Como consecuencia de la implementación progresiva de la notificación electrónica de los actos tributarios, coexisten en algunos casos las notificaciones físicas y electrónicas dentro de un mismo procedimiento. Se destaca también que no todos los actos tributarios pueden ser notificados por ese medio.
- Lo señalado por el Tribunal Constitucional con respecto a que las notificaciones deben ser realizadas en el domicilio fiscal indicado por el contribuyente en el expediente y que notificado el procedimiento no se puede cambiar el domicilio señalado hasta su conclusión carece de sustento. Esto debido a que la normativa relacionada con el domicilio fiscal y la notificación de los actos tributarios habilita a la administración tributaria a realizar las notificaciones a través de medios electrónicos cuando “pueda” o “deba” realizarse de acuerdo con el inciso b) del artículo 104°, por ende, carece de efecto el señalamiento del domicilio procesal físico efectuado por el contribuyente.

## 6. Recomendaciones

Conforme a lo establecido en el Modelo del Código Tributario del CIAT, y a efectos de garantizar el debido proceso y el derecho de defensa de los contribuyentes, cuando la Administración Tributaria realice la notificación de sus actos mediante la modalidad de la notificación electrónica, es imprescindible asegurar el uso de un sistema razonable de alertas, sea a través de SMS o correo electrónico o el uso conjunto de ambos. Todo esto con el fin de garantizar que la notificación haya sido recibida por el contribuyente.

## 7. Referencias bibliográficas

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (2015), *Modelo Código Tributario del CIAT*.

[https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015\\_Modelo\\_Codigo\\_Tributario\\_CIAT.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf)

El Peruano. (2016, 10 de diciembre). *Decreto Legislativo N° 1263 de 2016, por el que se Modifica el Código Tributario*.

El Peruano (2008, 19 de julio). *Decreto Supremo N° 052-2008-PCM, (Presidencia del Consejo de Ministros) que aprueba el Reglamento de la Ley de Firmas y Certificados*

## *Digitales.*

El Peruano (2022, 23 de junio), *Administración tributaria asegura la entrega oportuna de la notificación electrónica.*

<https://elperuano.pe/noticia/162108-administracion-tributaria-asegura-la-entrega-oportuna-de-la-notificacion-electronica>

AFIP (1998 ,13 de julio). *Ley 11.683 de 1998, que regula la Ley de Procedimiento Tributario*, 13 de julio de 1998.

[http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic3\\_arg\\_ley11683.pdf](http://www.oas.org/juridico/PDFs/mesicic3_arg_ley11683.pdf)

Ley 19.880 de 2003. Que Establece bases de los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del Estado. I

Ley 20.431 de 2010. Que Establece normas que incentivan la calidad de atención al contribuyente por parte del Servicio de Impuestos Internos.

Resolución General N° 4280/2018-Administración Federal de Ingresos Públicos. Por la cual se regula el Procedimiento. Domicilio Fiscal Electrónico Obligatorio. Artículo sin número agregado a continuación del Artículo 3° de la Ley N° 11.683, T.O. en 1998 y sus modificaciones. Constitución, implementación y excepciones.

Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT- Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. Que Regula la notificación de actos administrativos por medio electrónico. 08 de febrero de 2008.

Resolución de Superintendencia N°242- 2017/SUNAT -Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria). Por la que se Modifica la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT que regula la notificación de los actos administrativos por medios electrónicos.

Resolución de Superintendencia N° 211-2019/SUNAT-Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria. Por la que Modifica la Resolución de Superintendencia N° 014-2008/SUNAT que regula la notificación de los actos administrativos por medios electrónicos.

Texto Único Ordenado del Código Tributario (TUO CT). Decreto Supremo N° 133-2013-EF.

**Fecha de recepción: 25/09/2022**

**Fecha de aceptación: 26/11/2022**

**Correspondencia: paty4786@gmail.com**

## Implicancias de las exoneraciones tributarias en la elusión y evasión tributaria en el Perú

Pamela Torres Huaynate

Facultad de Ciencias Contables, Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Perú

### Resumen

El presente trabajo de investigación no experimental, cuantitativo, correlacional y con diseño ex post facto tuvo como objetivo determinar las implicancias de las exoneraciones tributarias en la elusión y evasión tributaria en el Perú. Se empleó una muestra conformada por 40 especialistas en tributación a los cuales se les aplicó una encuesta tipo Likert, cuyos resultados confirman una correlación de  $Rho=0,473$  entre la variable exoneraciones tributarias y elusión tributaria. Esto demuestra que las exoneraciones tributarias tienen una influencia moderada en la elusión tributaria, mientras que la correlación con la evasión tributaria alcanza un  $Rho= 0,322$ , lo cual evidencia, una correlación positiva baja, es decir, se confirma la existencia de incidencia, aunque de baja intensidad, y se concluye que existe implicancia de las exoneraciones tributarias en la elusión y la evasión tributaria en el Perú, en una forma negativa.

*Palabras clave:* **Beneficio Tributario, exoneraciones, elusión y evasión**

## Implications of tax exemptions in tax avoidance and evasion in Peru

### Abstract

The objective of this non-experimental, quantitative, correlational research work with an ex post facto design was to determine the implications of tax exemptions on tax avoidance and evasion in Peru, with a sample made up of 40 tax specialists to whom a Likert-type survey was applied to them, the results of which confirm a correlation of  $Rho=0.473$  between the variable tax exemptions and tax avoidance, which shows that tax exemptions have a moderate influence on tax avoidance, while the correlation

with tax evasion reaches a  $Rho= 0.322$ , evidencing a low positive correlation, that is, it confirms the existence of incidence, although of low intensity, concluding that there is an implication of tax exemptions in tax avoidance and evasion in Peru, in a negative way.

*Keywords:* Tax Benefit, exemptions, avoidance and evasion

## Implicações das isenções fiscais na elisão e evasão fiscais no Peru

### Resumo

O objetivo deste trabalho de pesquisa não experimental, quantitativa e correlacional com um desenho ex post facto foi determinar as implicações das isenções fiscais na elisão e evasão fiscal no Peru, com uma amostra composta por 40 especialistas tributários aos quais a eles foi aplicada uma pesquisa cujos resultados confirmam uma correlação de  $Rho=0,473$  entre a variável isenções fiscais e elisão fiscal, o que mostra que as isenções fiscais têm uma influência moderada na elisão fiscal, enquanto a correlação com a evasão fiscal atinge um  $Rho= 0,322$ , evidenciando uma correlação positiva baixa, ou seja, confirma a existência de incidência, embora de baixa intensidade, concluindo que há uma implicação das isenções fiscais na elisão e evasão fiscal no Peru, de forma negativa.

*Palavras-chave:* Benefício Fiscal, isenções, elisão e evasão

### 1. Introducción

En el mundo entero los países menos desarrollados otorgan excesivos gastos tributarios a determinados sectores, actividades, regiones o agentes de la economía. Sin embargo, los países desarrollados no recurren tanto al gasto tributario porque entienden que es mejor invertir que dejar de recibir.

Cuba y Jiménez (2018) acogen la interrogante de Surrey (1970) con respecto a la efectividad con los incentivos tributarios otorgados por los Estados Unidos, pues se argumenta que los beneficios son inferiores al cumplimiento de los propósitos. Esto, a diferencia de lo que se puede lograr con los gastos públicos, si se considera la complejidad que generan los beneficios tributarios respecto a su equidad y su administración.

Es importante considerar el tratamiento tributario y las buenas prácticas de otros países como en el caso de Indonesia. En este país, en el período 1970 a 1980, se

ofreció en forma similar a otras naciones de la región, incentivos tributarios que, luego, dejaron sin efecto, lo cual ocasionó malestar entre los inversionistas, cuyas pérdidas iniciales se recuperaron con rapidez. Esta situación ha sido destacada por Wells et al. (2001) en tanto constituye una prueba de la posibilidad de lograr el incremento de las inversiones sin que necesariamente se apliquen incentivos tributarios, ya que es suficiente con mantener la tasa impositiva a un nivel similar al de los países cercanos.

Si observamos en América Latina, veremos que estos países otorgan excesivos gastos tributarios; sin embargo, no hay una revisión post del costo-beneficio para determinar si realmente este instrumento de política fiscal está cumpliendo con el objetivo del Estado. Este, principalmente, incentivar la inversión económica y el desarrollo sostenible del país; no obstante, en la práctica este instrumento de política fiscal es controvertido, ya que la utilización de estos beneficios tributarios es ineficaz y crea desigualdad dentro de los sistemas tributarios de cada país, lo cual genera una menor recaudación de impuestos (Wells et. al., 2001). En ese sentido, se ha evidenciado que no existe un proceso de seguimiento ni control prudente por parte de la Administración Tributaria, lo cual impide cumplir la finalidad para la que fue otorgada- El caso de Perú no es ajeno al otorgamiento excesivo de esta herramienta de política - fiscal que son los gastos tributarios.

El Marco Macroeconómico Multianual 2022-2025 resalta que la naturaleza temporal de los beneficios tributarios se ha convertido, en la práctica, en un beneficio de carácter permanente debido a las prórrogas injustificadas, pues se omite, como corresponde, una evaluación de su efectividad. Esto genera dudas con respecto al cumplimiento de su propósito, pues puede efectuarse la sustitución de determinados beneficios por otras medidas alternativas. Asimismo, pone de relieve el carácter regresivo de los beneficios tributarios por la disminución de los ingresos, ya que beneficia a los contribuyentes de mayor capacidad económica, al mismo tiempo, que la informalidad se ve incrementada por el hecho de desmotivar la utilización de facturas, boletas, etc. así como disminuye la obligación de realizar las declaraciones juradas con lo que se propicia la elusión y evasión tributarias (MEF, 2021, p. 18). Por ende, el objetivo del presente trabajo es dar alternativas de solución a las implicancias de las exoneraciones tributarias en la elusión y evasión tributaria en el Perú.

## **2. Marco teórico**

### **2.1. Tributo**

Huamaní (2013) señala que el Código Tributario no define al tributo, por lo que, a partir de la Norma II y apoyándose en la teoría, lo conceptualiza como una obligación de pago que exige el Estado para proveerse de recursos y pueda lograr el cumplimiento sus objetivos. Asimismo, Jarach (1982) sostiene que el tributo, a diferencia de los empréstitos públicos, es un producto de la facultad coercitiva del Estado y establece una relación entre dos sujetos: el Estado y el contribuyente. Por

su parte, Taveira (2006) nota el origen constitucional de la obligación de pagar los tributos y destaca su fin como sostenimiento de los gastos del Estado para lograr el bienestar de la comunidad.

## **2.2. Política tributaria**

Bárcena (2019) sostiene que la política tributaria incide tanto en el nivel de recursos que puede disponer el Estado como en los objetivos de desarrollo para combatir la desigualdad y la pobreza y la generación del bienestar de la población. Por su parte, Tello (2002) pone énfasis en las reacciones del sector privado ante la política fiscal, la cual opta por reducir inversiones para incrementar su ahorro.

Al respecto, Musgrave & Buchanan (1999) señalan que “las funciones de la política fiscal son: proveer bienes y servicios públicos (esto es, impulsar el proceso político por el cual estos bienes y servicios están disponibles), realizar ajustes en la distribución del ingreso y contribuir a la estabilización macroeconómica” (como se citó en CEPAL y Oxfam, 2019, p. 11).

## **2.3. Gastos tributarios**

El Fondo Monetario Internacional, afirma que, los gastos tributarios constituyen beneficios al margen de lo considerado por el Código Tributario con respecto a los tributos a cargo de determinados grupos de contribuyentes. De esta manera, se disminuye como consecuencia la recaudación tributaria, lo que genera que sea necesario definir con precisión el gasto tributario, así como su estimación, diferenciándolo de la base de referencia o base normal para lo cual debe determinarse también su costo (Cuba y Jiménez, 2018, p. 5).

En América Latina, los gastos tributarios se miden del siguiente modo: se considera como ingreso renunciado, para los países como Brasil, Colombia, México y Perú; y, para los países como Argentina y Chile, se realiza una precisión adicional la cual consiste en la corrección del supuesto gasto constante. CEPAL y Oxfam Internacional (2019) hacen una tipología de los gastos tributarios, como son las exenciones, deducciones, crédito, tasas reducidas y diferimiento, los cuales también se aplican en el Perú.

El Ministerio de Economía y Finanzas (2021), o MEF en adelante, señala que los gastos tributarios se convierten en retribuciones que el Estado desiste en percibir con la finalidad de solo otorgarse a un grupo selecto de contribuyentes, pero que responden a objetivos de política social y económica en la misma forma que a los programas de gasto público directo. Asimismo, agrega que la SUNAT considera la existencia de dos tipos de gasto tributario: el potencial, que son las retribuciones que el Estado deja de recaudar por el otorgamiento de beneficios tributarios; y el de corto plazo, que calcula el monto de recaudación que se lograría si se eliminara el beneficio.

La renuencia temporal o permanente por parte del Estado a percibir ciertos ingresos

tributarios tiene su explicación en la determinación de la necesidad de promover el desarrollo económico y social de una determinada zona o población. Esto porque se considera que el Estado no está en capacidad de realizar transferencias para cumplir dicha finalidad. Es, entonces, en el desarrollo económico y social, que se fundamentan los gastos tributarios.

Sin embargo, CEPAL (2009) hace notar los inconvenientes generados por los gastos tributarios en Latinoamérica en cuanto a su cuantificación como a la medición de sus efectos, lo que dificulta la estimación de la duración de la medida. Asimismo, CEPAL (2019) sostiene que estos gastos tienen un impacto heterogéneo, el cual genera déficit tributario y diversos cambios en la conducta de los que son beneficiados. Además, con respecto al efecto de otorgar beneficios tributarios sobre la igualdad y su adecuado uso, CEPAL sostiene que, a pesar de adoptarse como medida de mejora de la progresividad del sistema tributario, no siempre es la más efectiva, como en el caso del impuesto al valor agregado a los bienes de primera necesidad, ya que en la práctica, los efectos que generan son negativos en relación a la igualdad debido a que “los gastos tributarios favorecen a determinados sectores o actividades, pueden generarse diferentes cargas tributarias para contribuyentes similares” (2019, p. 120)

También el MEF (2021) precisa que dichos gastos no permiten tener claridad al sistema tributario debido a que no se establece una metodología que determine con exactitud lo que se deja de recaudar el Estado. De manera similar, Villela y Jorratt (2009) consideran como una de las características de los gastos tributarios que constituyen estímulos a la evasión y elusión tributarias debido a que complejizan la estructura tributaria.

## **2.4. Las exoneraciones tributarias**

El Artículo 74 de la Constitución Política (1993), la cual se encuentra actualmente vigente, alude al Principio de Legalidad. Este establece que solo por ley o por decreto legislativo, en caso de delegación de facultades, se pueden crear, modificar o derogar los tributos, así como establecerse exoneraciones mientras que los aranceles y tasas se regulan mediante decreto supremo.

Además, el Artículo 14 del Decreto Legislativo N.º 757 precisa que, bajo el principio constitucional de legalidad, entre otras facultades, la concesión de exoneraciones y otros beneficios tributarios, se dan por Ley del Congreso de la República. Particularmente, la Norma VII de Reglas Generales para la dación de exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios, que se desarrollará a continuación, fue modificada mediante el Decreto Legislativo N.º 1521, el cual hace algunas nuevas precisiones, sin embargo, no aporta elementos trascendentes que se distingan de las disposiciones ya aprobadas.

### **2.4.1. Análisis crítico del Decreto Legislativo N.º 1521**

El Estado, a través de su política fiscal de exoneraciones, busca el desarrollo

económico y social, aunque ello signifique una disminución de la recaudación. Es por ello que resalta la importancia de analizar los cambios efectuados en materia tributaria. Se debe recordar que el marco que debe cumplir para que se concedan las exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios fue modificado después de 10 años y se buscaba precisar con estas modificaciones los requisitos de la dación de los gastos tributarios.

En el inciso a) se han establecido criterios objetivos con respecto a la eficiencia y eficacia normativa y sus connotaciones respecto a los demás contribuyentes. Esto a diferencia de la versión anterior que se caracterizaba por su vaguedad y ambigüedad y, sobre todo, el carácter subjetivo del texto que no permitía aludir a elementos orientados a su verificación. En el inciso b) se prohíbe conceder exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios sobre ISC o actividades que afecten la salud y el medio ambiente. En ese sentido, si se probara que el contribuyente beneficiado con la exoneración ha causado daños a la salud o al medio ambiente, eso debería significar tanto la devolución de los montos con los cuales se benefició como los intereses correspondientes. En el inciso c) se ha agregado que la propuesta legislativa debe contener “indicadores, factores y/o aspectos que se emplearán para evaluar el impacto de la exoneración, incentivo o beneficio tributario” (Decreto Legislativo N.º 1521). Este es un criterio objetivo, en comparación con la versión anterior, que permitiría medir el impacto. En el inciso d) se ha agregado la necesidad del informe favorable del MEF cuando se trata de delegación de facultades. Esta es una precisión a la norma, ya que no se tenía contemplada la delegación de facultades que, en nuestra legislación tributaria, se emplea con regularidad. Los incisos del e) al h) no han sufrido ninguna modificación a la versión anterior.

Además, se ha agregado el inciso i) a la norma, lo cual incentiva el uso de comprobantes electrónicos para poder acceder a exoneraciones, incentivos o beneficios tributarios.

De acuerdo con lo establecido, se establece la obligación de publicar, en un plazo máximo de dos años, la información sobre los beneficios tributarios otorgados con fecha anterior al 01 de enero de 2020. Asimismo, se señala que los beneficios tributarios, para que sean otorgados, deben contar con una justificación financiera y económica que demuestre que la medida por la que se está optando tendrá mejores resultados en comparación con otras opciones de política fiscal para no generar competencias desiguales a los contribuyentes no beneficiados (Decreto Legislativo N.º 1521).

El MEF (2003), al referirse al costo de los gastos tributarios, hace notar el riesgo que significa la ausencia de justificación económica, debido a que una vez otorgado el beneficio resulta difícil su eliminación, ya que ello implica enfrentar la presión social o política y el costo político para el gobierno. Si bien el Estado utiliza su poder de *ius imperium* para exigir el pago de los tributos, tal acción puede dejar de aplicarse en ciertos casos; por ejemplo, cuando se estime que resulta más beneficioso desde los puntos de vista social y económico. Desvincular a ciertas actividades económicas de determinadas cargas tributarias tiene una finalidad tanto social como finalidad económica, de modo que se incentiva el crecimiento económico y, como producto de

este, la mejora de las condiciones sociales de la población beneficiada. No obstante, tal consideración resulta insuficiente para otorgar exoneraciones tributarias, ya que una decisión de esa naturaleza exige el cumplimiento de ciertos requisitos de orden técnico que justifiquen plenamente su implantación y que no obedezcan a razones políticas de tipo populista o de favorecimiento indebido a ciertos sectores de poder económico. Por ejemplo, con la promulgación de la Ley N° 31452 se otorga el beneficio de exonerar el IGV a los alimentos que son parte de la canasta básica hasta al 31 de julio de 2022.

Para comprender si la norma en comentario puede o no cumplir su objetivo, es necesario precisar que el IGV es un impuesto que grava el consumo y quien paga es el último de la cadena de comercialización, es decir, el consumidor final y, para que cumpla su objetivo dentro de la cadena de comercialización, el producto debe estar gravado por el referido impuesto en el cual se paga el neto del débito fiscal menos el crédito fiscal. En ese sentido, se debe considerar que dentro de la cadena de comercialización y antes de llegar al consumidor final, si uno de los agentes involucrados tiene algún beneficio tributario, como en el caso de las exoneraciones, al aplicarse la Ley N° 31452, dicho agente ya no podrá utilizar como crédito fiscal la adquisición gravada con IGV porque el producto comercializado está exonerado de dicho impuesto y, en consecuencia, al no ser crédito fiscal se convierte en costo-gasto. Por ende, para nivelar su margen de utilidad, antes de la exoneración, se ve obligado a incrementar el precio de venta, con lo cual no se cumple plenamente con la finalidad de la norma, ya que la disminución del precio de venta al consumidor final no va a ser significativa en términos del monto del IGV (18%).

Para mejor ilustración de lo expuesto, se citará como ejemplo lo que ocurrirá con el precio de venta del pollo y se asumirá que el comercializador quiere mantener su utilidad neta inicial de S/ 20.00. No obstante, para ello, la única manera es determinando un nuevo precio al público. Como puede observarse, dentro de los alcances de la Ley 31452, el artículo 2, entre otras partidas arancelarias, al referirse a carnes de aves refrigeradas y congeladas, incluye al pollo muerto, que es el que se encuentra afecto a la exoneración; mientras que el pollo vivo no ha sido considerado en ese beneficio, por lo que, al momento de comercializarse el pollo muerto, el vendedor, al querer mantener su margen de utilidad, se verá obligado a trasladar al consumidor final el costo del IGV del pollo vivo (S/ 14.40) con lo cual se fija el nuevo precio (S/ 114.40) en lugar de los S/ 100.00 que es el que se espera que pague el público.

**Tabla 1: Escenarios de exoneración de IGV a venta de aves**

	Escenarios		
	Anterior	Exoneración	Posterior
Precio de Venta (Pollo muerto)	118	100	114.40
IGV	18	0	0
Venta de la empresa	100	100	114.4

Gastos y Costos afectos IGV (Pollo vivo)	-80	-80	-80
IGV es ahora costo o gasto	0	-14.40	-14.40
Utilidad/pérdida	20	5.6	20
Impuesto a la renta	6	2	6
<b>Utilidad Neta</b>	<b>14.10</b>	<b>3.95</b>	<b>14.10</b>

Fuente: Elaboración propia con base en la Ley N° 31452

El artículo 3 de la norma en comentario no resultaría aplicable a los comerciantes, sino a los productores, puesto que, al referirse que se puede aplicar como crédito fiscal a las adquisiciones de los insumos más importantes utilizados durante la producción de bienes, alude directamente a ellos. En ese sentido, para que pueda cumplirse el requisito sustancial establecido para el uso del crédito fiscal que establece la ley del IGV, el comercializador tendría que vender otros productos gravados con el IGV a fin de utilizar el crédito fiscal o de lo contrario sería costo-gasto.

En efecto, al haberse dado el Decreto Supremo N° 083-2022-EF que aprueba las normas reglamentarias de la Ley N° 31452, el numeral 2.2 del Artículo 2 no ha precisado la forma en que se aplicaría el crédito fiscal para aquellos bienes vinculados al proceso productivo de los bienes exonerados. Además, el Artículo 2, indica que los bienes exonerados no serán considerados como operaciones no gravadas para efectos de la determinación de la prorrata del IGV. En consecuencia, el MEF se ve impedido de realizar modificaciones de las disposiciones a través del reglamento de la Ley N° 31452, con lo cual se mantienen las deficiencias y contradicciones de la citada norma, lo que le resta eficacia.

De acuerdo con Perú Retail (2022) el ministro de Economía y Finanzas anunció que las exoneraciones del IGV a cinco productos de la canasta básica, no será prorrogada una vez se cumpla el plazo de vigencia de la norma dado que la medida no cumplió su finalidad. Por el contrario, generó un alto costo fiscal en perjuicio a la recaudación tributaria.

## 2.5. Elusión tributaria

El Grupo de Justicia Fiscal (2019) define elusión tributaria como “el aprovechamiento de los vacíos y ambigüedades existentes en el marco legal con la finalidad de disminuir los montos de los impuestos a pagar, sin que ello califique como un acto ilegal”. Es evidente que, sin ser dolosa, la elusión causa perjuicio económico al Estado puesto que este deja de percibir los tributos que les corresponden debido a maniobras amparadas legalmente, pero que constituyen una forma de fraude fiscal. Sin embargo, Sánchez (2018) no está de acuerdo con la posición que considera a la elusión como un acto lícito. En el mismo sentido, se pronuncia Villegas (2001) para quien la “elusión fiscal es, (evasión lograda mediante abuso fraudulento en las formas de los actos jurídicos) es siempre antijurídica” (p. 383).

En el 2020, la SUNAT publicó la primera versión del catálogo de Cinco Esquemas Tributarios de Alto Riesgo en el cual se detallan diversas situaciones que pueden implicar un potente incumplimiento tributario y, de ser el caso, se evaluará aplicando la Norma XVI Antielusiva. En el 2022, se publicó la segunda versión en la que se agregaron 8 esquemas con lo cual se tiene un total de 13 esquemas. Cabe precisar que dos esquemas de Alto riesgo están vinculadas al otorgamiento de beneficios tributarios, como es el régimen fiscal preferente y otorgamiento de exoneraciones a entidades sin fines de lucro, que vamos a desarrollar a continuación:

- a. **Transferencia de beneficios a régimen fiscal preferencia.** – Haciendo uso del Beneficio Tributario que se otorga a zonas de tratamiento tributario especial, el cual consiste en no pagar el IR. Muchos grupos empresariales crean empresa en estas zonas, sin embargo, carecen de sustancia económica, ya que su único fin es aprovecharse indebidamente, lo cual genera una menor o nula carga fiscal a la que les corresponde.
- b. **Distribución indirecta de rentas de una entidad sin fines de lucro bajo la apariencia de pagos a un proveedor del exterior.** – Para mantener la exoneración del IR que goza la entidad sin fines de lucro, esta realiza una triangulación para aparentar no distribuir utilidades directa ni indirectamente y lo que hace con dicho fin es realizar aportes de capital a una empresa domiciliada. Esta es la que se encarga de distribuir las utilidades al verdadero beneficiario con una operación simulada de pago de servicios, sin embargo, son las utilidades que la entidad sin fines de lucro está distribuyendo y por la cual no ha pagado el IR al fisco.

De acuerdo con el diario La República (2020), la Sunat informa que, al año, “nuestro país deja de percibir alrededor de 15.900 millones de soles por efecto de la elusión tributaria. Esa cifra podría significar 9% de crecimiento de la recaudación si logramos erradicar ese concepto”. Esto fue explicado por Palmer de la Cruz Pineda, intendente nacional de Estrategias y Riesgos del ente recaudador.

## **2.6. Evasión tributaria**

Bedoya y Rua (2016) señalan que la evasión desde el punto de vista del derecho tributario es una acción u omisión consciente por medio del cual el administrado viola el sistema tributario y reduce o evita el impuesto. Por otra parte, la elusión puede ser legal o ilegal si se evita el nacimiento de la obligación establecida en la normatividad, pero si se abusa de las formas jurídicas, se estaría hablando de una elusión ilícita.

Villegas (2001) asegura que la evasión tributaria es la anulación o reducción del pago de impuestos que el contribuyente está obligado a pagar por los hechos producidos dentro del ámbito de aplicación, sin embargo, para lograr ese efecto emplean conductas fraudulentas con lo cual se viola así las normas legales. De Echave (2018) afirma que el Perú es uno de los países con una altísima tasa de evasión tributaria. La debilidad de nuestras normas y la propia debilidad de nuestra autoridad tributaria

provocan esta situación que le quita al Estado los recursos necesarios. La propia SUNAT ha estimado que se evade alrededor del 50% del pago del impuesto a la renta y alrededor del 30% del IGV, lo que equivale aproximadamente alrededor de S/. 60 mil millones de soles que el Estado pierde anualmente, lo cual es cinco veces todo el presupuesto para el sector salud.

Es preciso comentar que con fecha 19 de marzo de 2022 se publicó el Decreto Legislativo N° 1532, el cual entrará en vigor el 01 de enero 2023. Esta norma regula el procedimiento de atribución de la condición del sujeto sin capacidad operativa (SSCO) cuyo objeto es “regular el procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa, en el marco de la lucha contra la evasión tributaria” (Diario El Peruano, 2022, p.2). En esta norma, se define al SSCO como aquel que “si bien figura como emisor de los comprobantes de pago o de los documentos complementarios, no tiene los recursos económicos, financieros, materiales, humanos y/u otros, o estos no resultan idóneos, para realizar las operaciones por las que se emiten dichos documentos” (Diario El Peruano, 2022, p.2).

Con ello la SUNAT pretende luchar contra la evasión tributaria y, para ello, deberá identificarlos y emitirles una resolución que los califique como sujeto sin capacidad operativa, lo cual generará impactos tributarios para el receptor de las facturas de estos sujetos, como es no dar derecho al uso del crédito fiscal ni considerar costo/gasto para efectos del IR. Pantigoso (2022) indica lo siguiente:

Los efectos de esta publicación son nefastos para el sujeto declarado como SSCO, pues se dará de baja a sus comprobantes de pago, y solo podrá emitir boletas de venta electrónicas y notas vinculadas a ellas. Es decir, prácticamente, se les convierte en un ‘nuevo sujeto del Nuevo-RUS’, un desterrado o ‘paria tributario’, cortándole de seguro muchos negocios con empresas que le exigirán facturas. Además, deberá pagar el IGV de los comprobantes ya emitidos antes de la referida publicación. (p.1)

De acuerdo con el abogado tributarista Walker Villanueva:

Las normas tributarias sobre este tema han sido insuficientes porque S/. 4, 500 millones de evasión al año (por facturas falsas) no es poco (...) Si la administración determina que es un sujeto sin capacidad operativa, entonces sus facturas ya no tienen crédito discal ni gasto para efectos del IR. La idea es que no se incentive el comercio de facturas falsas porque tendrás una publicación en la web de la Sunat sobre los SSCO (La Ley, 2022, p.1).

### **3. Metodología**

El presente estudio está dentro del diseño de tipo no experimental, cuantitativo y correlacional. El diseño es ex post facto, porque los hechos fueron investigados después de su ocurrencia. Se aplicó una encuesta tipo Likert a 40 especialistas en tributación que laboran en un grupo de empresas consultoras y auditoras.

## 4. Resultados

Los resultados de la aplicación de la encuesta Likert a los especialistas en tributación fueron procesados en forma descriptiva y en forma inferencial para lo cual se utilizó para el efecto el paquete estadístico SPSS Versión 26.

**Tabla 3: Correlación entre variables. Implicancia de las exoneraciones tributarias y la elusión tributaria**

Correlaciones				
			Exoneraciones Tributarias	Elusión Tributaria
Rho de Spearman	Exoneraciones Tributarias	Coefficiente de correlación	1,000	,473**
		Sig. (bilateral)		,002
		N	40	40
	Elusión Tributaria	Coefficiente de correlación	,473**	1,000
		Sig. (bilateral)	,002	
		N	40	40

\*\* . La correlación es significativa en el nivel 0,01 (bilateral).

Nota: Elaboración propia

## Interpretación

La correlación entre las exoneraciones tributarias y la elusión tributaria alcanza un  $Rho = 0,473$ , es decir, existe una correlación positiva de nivel moderada, donde se establece que las exoneraciones tributarias inciden en la elusión tributaria.

**Tabla 4: Correlación entre variables. Implicancia de las exoneraciones tributarias y la evasión tributaria**

Correlaciones				
			Exoneraciones Tributarias	Elusión Tributaria
Rho de Spearman	Exoneraciones Tributarias	Coefficiente de correlación	1.000	,322**
		Sig. (bilateral)		0.043
		N	40	40
	Elusión Tributaria	Coefficiente de correlación	,322**	1.000
		Sig. (bilateral)	0.043	
		N	40	40

\*\* . La correlación es significativa en el nivel 0,05 (bilateral).

Nota: Elaboración propia

## Interpretación

La correlación entre las exoneraciones tributarias y la evasión tributaria alcanza un  $Rho = 0,322$ , es decir correlación positiva de nivel bajo, lo que señala que las exoneraciones tributarias inciden en menor medida en la evasión tributaria.

## 5. Conclusiones

Se ha determinado que la implicancia de las exoneraciones tributarias incide de forma moderada en la elusión tributaria y con baja incidencia en la evasión tributaria. Esta diferencia se explica porque en el caso de la elusión no existe el riesgo de incurrir en un delito, por lo que los contribuyentes están más inclinados a buscar caminos legales con tal de lograr ventajas tributarias. Este hecho contradice la teoría de la distribución de la carga pública porque atenta contra la solidaridad que debe caracterizar al comportamiento de todo contribuyente, ya que, en la medida que se incrementan los ingresos de estos, aumenta su capacidad contributiva.

Las exoneraciones tributarias tienen incidencia en la elusión tributaria en el Perú, aunque debe precisarse que esta es baja, lo cual genera que los contribuyentes utilicen medios lícitos contenidos en las normas o se aprovechen los vacíos legales de estas para beneficiarse indebidamente, ya que se estarían exonerando a sí mismos de la obligación tributaria. Desde el punto de vista de la finalidad de las exoneraciones tributarias, estas están orientadas al desarrollo económico y social de determinadas regiones o buscan estimular algunas actividades económicas, de manera que, cuando propician la elusión tributaria, se desnaturalizan.

Existe implicancia de las exoneraciones tributarias en la evasión tributaria, tanto en lo relativo al ocultamiento de información como con respecto a las falsas declaraciones, aunque dicha incidencia sea de bajo nivel. Esto puede explicarse por los riesgos que ello implica y que son perfectamente entendidas por el evasor, dado que dicha acción es consciente y, lamentablemente, de acuerdo con el Ministerio de Economía y Finanzas (2020) en el Perú se ejecuta en forma elevada.

## 6. Recomendaciones

Existen muchas exoneraciones tributarias en el Perú y se reitera que existe el otorgamiento por motivos que no necesariamente responden a la búsqueda de desarrollo económico y social, sino por presiones sociales y como una expresión de medidas populistas o por presión de grupos de poder económico que eluden su responsabilidad social de solidaridad y pretenden continuar lucrando a costa del fisco.

La implicancia de las exoneraciones tributarias en la elusión y evasión tributarias encontrada, a través de la presente investigación, exige que el MEF realice una revisión exhaustiva y técnica de las exoneraciones tributarias a fin de precisar objetivamente su necesidad e impacto en el desarrollo de nuestro país y de la región beneficiada, así como también por el periodo esperado en obtener estos resultados, ya que su naturaleza es temporal. En ese sentido, se recomienda que la Administración Tributaria posea una mayor fuerza fiscalizadora focalizada en los contribuyentes que gozan de beneficios tributarios, ya que del análisis realizado en la investigación hemos notado que existen mecanismos legales y normativos relacionados con las exoneraciones tributarias y sus disposiciones conexas que, aunque lícitas, hacen posible su aprovechamiento indebido por parte de algunos contribuyentes.

Dada la gravedad de la evasión tributaria por su lesividad a los recursos públicos, resulta indispensable que la SUNAT analice los casos de evasión en el marco de las exoneraciones tributarias a fin de recomendar que el Legislador corrija los defectos normativos, así como en caso necesario, la supresión de las exoneraciones tributarias que no cumplan su finalidad.

## 7. Referencias bibliográficas

Bárcena, A. (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible*.

[https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf)

Bedoya, O. y Rúa, W. (2016). El concepto de evasión y elusión en términos de la Corte Constitucional, el Concejo de Estado y la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 69, 69-97.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe – CEPAL. (mayo, 2009). *El*

*papel de la política tributaria frente a la crisis global. Consecuencias y perspectivas.* [Presentación de paper]. Foro Unión Europea, América Latina y el Caribe. Las políticas fiscales en tiempo de crisis: volatilidad, cohesión social y economía política de las reformas. Montevideo, Uruguay.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y Oxfam Internacional (2019). *Los incentivos fiscales a las empresas en América Latina y el Caribe.* CEPAL-OXFAM.

Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe. Políticas tributarias para la movilización de recursos en el marco de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible.* CEPAL.

Cuba, E. y Jiménez E. (2018). *Gastos tributarios, Balance y Agenda.* Consorcio de Investigación Económica y Social y Ciudadanos al Día – CAD.

Decreto Legislativo N° 1521. (04 de diciembre de 2022). Que modifica la norma VII del Título Preliminar del Código Tributario.

<https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/decreto-legislativo-que-modifica-la-norma-vii-del-titulo-pre-decreto-legislativo-n-1521-2032894-1/>

Decreto Legislativo N° 1532 (19 de marzo de 2022). Que se regula el procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa.

<https://busquedas.elperuano.pe/download/url/se-regula-el-procedimiento-de-atribucion-de-la-condicion-de-decreto-legislativo-no-1532-2049959-2>

Decreto Legislativo N° 757. (13 de noviembre 1991). Ley del crecimiento de la inversión privada.

[https://www.mef.gob.pe/contenidos/inv\\_privada/normas/inv\\_priv/D\\_Leg\\_757.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/inv_privada/normas/inv_priv/D_Leg_757.pdf)

Decreto Supremo N° 083-2022-EF. (04 de diciembre de 2022). Que aprueban normas reglamentarias de la Ley N° 31452, Ley que exonera del Impuesto General a las Ventas a los alimentos de la canasta básica familiar.

<https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/aprueban-normas-reglamentarias-de-la-ley-no-31452-ley-que-e-decreto-supremo-n-083-2022-ef-2063133-2/>

De Echave, J. (2018). *Perú, paraíso para la evasión y la elusión tributaria.*

<https://www.servindi.org/actualidad-noticias/02/05/2018/peru-es-uno-de-los-pocos-paises-de-la-region-que-no-tiene-norma>.

Diario La Ley. (2022). *Será limitado el accionar de empresas que vendan facturas falsas.*

<https://laley.pe/art/13079/ojo-sera-limitado-el-accionar-de-empresas-que-vendan-facturas-falsas>

Diario La República. (2020). *Empresas eluden impuestos en Perú: ¿Cómo lo hacen?*

<https://larepublica.pe/economia/2020/02/07/empresas-eluden-impuestos-en-peru-como-lo-hacen-infografia/>.

Grupo de Justicia Fiscal. (2019). *Beneficios tributarios: problema fiscal pendiente.* (Documento de Trabajo N° 1).

[https://cng-cdn.oxfam.org/peru.oxfam.org/s3fs-public/file\\_attachments/](https://cng-cdn.oxfam.org/peru.oxfam.org/s3fs-public/file_attachments/)

Beneficios\_Tributarios\_2019.pdf.

Huamaní, R. (2013). *Código Tributario Comentado. Parte 1.*

Jarach, D. (1982). *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo.*

Ley N° 31452. Ley que exonera del impuesto general a las ventas los alimentos de la canasta básica familiar (04 de diciembre de 2022).

<https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/ley-que-exonera-del-impuesto-general-a-las-ventas-los-alimen-ley-n-31452-2058367-1/>

Ministerio de Economía y Finanzas. (2003). *Análisis de las Exoneraciones e Incentivos Tributarios y Propuesta de Estrategia para su Eliminación.* Apoyo Consultoría.

Ministerio de Economía y Finanzas (2021). *Marco Macroeconómico Multianual 2022-2025.* MEF.

Pantigoso, F. (2022). *El sujeto sin capacidad: ¿Un paria fiscal?*

<https://vigilante.pe/2022/04/01/sujeto-sin-capacidad-operativa-paria-fiscal-pantigoso/>.

Perú Retail. (2022). *MEF: Exoneración del IGV en alimentos y del ISC a combustibles no se extenderán.*

<https://www.peru-retail.com/mef-exoneracion-del-igv-en-alimentos-y-del-isc-a-combustibles-no-se-extenderan/>.

Sánchez, O. (2018) *La elusión de la norma tributaria.*

<https://sinautsunat.org.pe/wp-content/uploads/2018/05/La-Elusi%C3%B3n-de-la-Norma-Tributaria-V5.pdf>.

Taveira, H. (2006). Derecho tributario y autonomía privada (El poder de tributar y la teoría de los negocios jurídicos en la actualidad. Metodología para la interpretación de los hechos tributarios). *Crónica Tributaria*, 118. pp. 103-134.

<https://economistas.es/Contenido/REAF/gestor/06-Taveria.pdf>

Tello, J. (2002). *Elaboración de un Indicador del Impulso Fiscal (Efecto de corto plazo sobre la demanda agregada) Proyectos Breves – CIES.*

[https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol\\_econ/documentos/Indicador\\_Impulso\\_Fiscal\\_Cies.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/pol_econ/documentos/Indicador_Impulso_Fiscal_Cies.pdf).

Villela, L. y Jorratt, M. (2009). *Los presupuestos de gastos tributarios. Conceptos y desafíos de implementación.* Banco Interamericano de Desarrollo - BID

Villegas, H. (2001) *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. 7ª. Edición ampliada y actualizada.* Ediciones Depalma.

Wells, L.; Allen, N.; Morisset, J.; y Pirnia, N. (2001). *Using Tax Incentives to Compete for Foreign Direct Investment: Are They Worth the Costs?* Foreign Investment Advisory Service.

**Fecha de recepción: 01/11/2022**

**Fecha de aceptación: 30/11/2022**

**Correspondencia: [pamela.torres@unmsm.edu.pe](mailto:pamela.torres@unmsm.edu.pe)**



## NUESTROS COLABORADORES

### **Joselito Emanuel Alfaro Oliva**

Maestro en Gerencia de Operaciones y Logística y Contador Público formado por la Universidad Cesar Vallejo Filial Trujillo, Contador General en empresas del construcción, retail y agroindustrial, Asesor externo en auditoría de calidad y control de riesgos en empresas a nivel nacional en empresas del sector construcción, transporte e industrial, Especialista en NIIF para pymes y Compliance Tributario certificado por el Colegio de Contadores Públicos La Libertad, Miembro del comité técnico departamental de costos en el Colegio de Contadores Públicos la Libertad, Socio Fundador de la firma Alfaro & Asociados Consulting, Investigador y autor de diversos artículos científicos en finanzas, auditoría, tributación y gestión de riesgos.

### **Nataly Patricia Montesinos León**

Candidata a Doctora en Política Fiscal y Sistema Tributario por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Magíster en Tributación y Política Fiscal por la Universidad de Lima. Abogada por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Especialista en temas tributarios, Docente Auxiliar de Derecho Tributario en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos y Docente en la Universidad Continental.

### **Juan José Palomino Ochoa**

Doctor por la Universidad Nacional Hermilio Valdizan (UNHEVAL). Grado de Magister en Gestión de Negocios por la UNHEVAL. Maestría en Tributación y Política Fiscal por la UNHEVAL. Docente Investigador de la Universidad Nacional de Ucayali. Ex Miembro de la Comisión Técnica de Tributación y Fiscalidad de la Asociación Interamericana de Contabilidad – AIC por el Perú (Periodo 2014-2015). Miembro Adherente de la Asociación Interamericana de Contabilidad –AIC. Past Decano del Colegio de Contadores Públicos de Ucayali. Past secretario de la JDCCPP. Ponente en diversos eventos nacionales e internacionales.

## **Umner Llonce Silva Santillán**

Maestro en Administración de Empresas por la Universidad Privada del Norte. Contador Público por la Universidad Nacional de Cajamarca. Especialista en Finanzas y Auditor Independiente. Experiencia laboral y profesional en áreas de gestión y de control en compañías de diversos sectores económicos y actividades como Sistema Financiero, Proyectos de Cooperación Internacional, Organismos No Gubernamentales, Empresas de Servicios, Comercio, Minería, Educativas, Docencia y Sector Público. Consultorías, Auditorías Independientes y Exámenes Especiales. Ex catedrático de la Universidad Nacional de Cajamarca. Ex catedrático, Ex Coordinador de la Carrera de Contabilidad y Finanzas y Ex director de la Facultad de Negocios de la Universidad Privada del Norte - Cajamarca. Decano del Colegio de Contadores Públicos de Cajamarca, periodos 2006 – 2007 y 2022 -2023. Segundo puesto en el Concurso de Trabajos de Investigación del XXVIII Congreso Nacional de Contadores Públicos del Perú – Callao.

## **Pamela Torres Huaynate**

Candidata a Magíster en Política y Gestión Tributaria por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Contador Público por la Universidad Nacional Federico Villarreal. Cuenta con el título de Especialista en Tributación por el Colegio de Contadores de Lima, Universidad del Pacífico y Escuela de Negocios de Quantum, asimismo, cuenta con Especialización Internacional en Derecho Tributario por la Universidad Austral de Argentina y Especialización Sectorial en Gestión Minera por la Universidad Esan. Con amplia experiencia profesional en diversos sectores empresariales desempeñándose como contadora en el área tributaria de empresas transnacionales.

## **Leidy Vanesa Vargas Vargas**

Contador Público Colegiado por la Universidad Privada del Norte – Cajamarca. Maestría en Ciencias Contables y Financieras con mención en Gestión de Riesgos y Auditoría Integral por la Universidad de San Martín de Porres. Experiencia laboral y profesional de más de 5 años en diferentes instituciones, tales como: Empresa del sistema financiero y empresa de asesoría y consultoría empresarial. Segundo puesto en el Concurso de Trabajos de Investigación del XXVIII Congreso Nacional de Contadores Públicos del Perú.



## INSTRUCCIONES A LOS AUTORES

LA JUNTA. Revista de innovación e investigación contable, busca ser un referente y fuente de consulta en el desarrollo académico y empresarial. Dirigida a investigadores y profesionales relacionados con estas disciplinas.

El Comité Editorial de la REVISTA acepta para publicación, artículos en español, inglés y portugués, inéditos y originales, producto de investigación, reflexión y revisiones bibliográficas, que sigan una rigurosa metodología investigativa, con aportes significativos para nuevos conocimientos. Las áreas temáticas en las que se publican los artículos son, contabilidad financiera, finanzas, tributación, contabilidad de gestión, auditoría, educación, ética y responsabilidad social empresarial, y tecnologías de la información y comunicación.

Los artículos seleccionados, serán sometidos a una revisión por dos pares, bajo la modalidad doble ciego, es decir, el autor no sabe quién lo evalúa, y los árbitros no saben a quién están evaluando.

Los artículos seleccionados para su publicación en la revista, deben seguir los siguientes criterios:

- Extensión entre diez (10) y quince (15) páginas
- Formato Word en letra Arial 11 a espacio y medio
- Márgenes de 2.5 a cada lado
- Citas y referencias bibliográficas según el sistema APA

El orden que debe seguir la estructura del artículo seleccionado debe ser el siguiente, o uno similar:

### **1. Página de presentación**

Título en español, inglés y portugués, el cual debe ser conciso e informativo, sobre el contenido central de la publicación. No debe exceder de 20 palabras.

Breve reseña de cada autor: Los autores serán identificados con su nombre, apellido(s), los niveles de formación alcanzados (indicando de mayor a menor grado obtenido), vinculación institucional -ciudad, país-, cargo actual, dirección de correspondencia y correo electrónico de contacto. En el caso de varios autores, se

debe seleccionar uno de ellos para la correspondencia y comunicaciones sobre la publicación.

Resumen analítico en español, inglés y portugués, con una extensión no mayor a 200 palabras, el cual debe describir los propósitos u objetivos, el material y método, los resultados principales, y las conclusiones más importantes del trabajo. Se deben evitar las citas y ecuaciones.

Palabras clave en español, inglés y portugués Los autores deben proponer de tres (3) a ocho (8) palabras clave que identifiquen el contenido principal del artículo.

## **2. Cuerpo del artículo**

Introducción. Debe dar cuenta de los antecedentes y objetivos del trabajo de investigación, por lo que plantea el hilo conductor del artículo.

Marco teórico. Este apartado comprende la revisión de la literatura que justifica la investigación. Debe incorporar los resultados de otras investigaciones u obras que validan y respaldan la importancia y necesidad del trabajo de investigación realizado.

Metodología. Debe presentar y justificar la metodología seleccionada para la investigación, así como los métodos y procedimientos que se utilizaron para llegar a los resultados.

Resultados. Presenta los principales resultados que se han obtenido, producto de la aplicación de la metodología seleccionada, lo cual debe hacerse de manera comprensible y explícita para evaluar la validez de la investigación.

Conclusiones. Se conectan con los objetivos del estudio, establecidos en la Introducción, mas no representa un resumen del mismo. Se resaltan las recomendaciones y limitaciones del artículo y se plantean futuras líneas de investigación, de ser el caso.

Bibliografía o fuentes de información. Se incluye todos los documentos que se citaron en el texto y deben ir en una sección al final del artículo. Todas las referencias se presentan de acuerdo al estilo APA sexta edición. En los casos que existan referencias bibliográficas que no han sido citadas, el Editor se reserva el derecho de eliminarlas del texto del artículo aprobado para publicación. Asimismo, todas las citas incluidas en el texto del artículo, deben estar incluidas en las referencias bibliográficas.

## **3. Cuadros y figuras**

Los cuadros y figuras deben ser incluidos en la sección o párrafos correspondientes y deben ser enviados, en forma adicional, en el programa original (Excel, power point o similares).

#### **4. Envío de comunicaciones**

Los artículos para evaluación deben ser enviados a la dirección de correo electrónico siguiente:

**Lorenza Morales Alvarado**  
lmorales.ngc@gmail.com

#### **5. Página web**

*LA JUNTA. Revista de innovación e investigación contable* cuenta con la siguiente página web:

[www.revistalajunta.jdccpp.org.pe](http://www.revistalajunta.jdccpp.org.pe)

*LA JUNTA. Revista de innovación e investigación contable*  
se publica dos veces al año, en junio y diciembre



## INSTRUCTIONS TO THE AUTHORS

*LA JUNTA. Revista de innovación e investigación contable*, seeks to be a reference and source of consultation in academic and business development. Directed to researchers and professionals related to these disciplines.

The Editorial Committee of the REVISTA accepts for publication, articles in Spanish, English and Portuguese, unpublished and original, product of research, reflection and bibliographic reviews, which follow a rigorous research methodology, with significant contributions for new knowledge. The thematic areas in which the articles are published are financial accounting, finance, taxation, management accounting, auditing, education, ethics and corporate social responsibility, and information and communication technologies.

The selected articles will be subjected to a review by two pairs, under the double blind modality, that is, the author does not know who evaluates it, and the referees do not know to whom they are evaluating.

The articles selected for publication in the journal must follow the following criteria:

- Extension between ten (10) and fifteen (15) pages
- Word format in Arial 11 font a space and a half
- Margins of 2.5 on each side
- Appointments and bibliographical references according to the APA system

The order that the structure of the selected article should follow should be the following, or a similar one:

### **1. Presentation page**

Title in Spanish, English and Portuguese, which must be concise and informative, about the central content of the publication. It should not exceed 20 words.

Brief review of each author: The authors will be identified with their name, surname (s), the levels of training achieved (indicating from highest to lowest degree obtained), institutional linkage -city, country-, current position, correspondence and mail address electronic contact. In the case of several authors, one of them must be selected for correspondence and communications about the publication.

Analytical summary in Spanish, English and Portuguese, with an extension of no more than 200 words, which should describe the purposes or objectives, the material and method, the main results, and the most important conclusions of the work. Citations and equations should be avoided.

Keywords in Spanish, English and Portuguese Authors should propose three (3) to eight (8) keywords that identify the main content of the article.

## **2. Article body**

**Introduction.** It must give an account of the background and objectives of the research work, so that raises the thread of the article.

**Theoretical framework.** This section includes a review of the literature that justifies the investigation. It must incorporate the results of other research or works that validate and support the importance and necessity of the research work carried out.

**Methodology.** You must present and justify the methodology selected for the research, as well as the methods and procedures that were used to arrive at the results.

**Results.** It presents the main results that have been obtained, product of the application of the selected methodology, which must be done in a comprehensible and explicit way to evaluate the validity of the investigation.

**Conclusions.** They are connected to the objectives of the study, established in the Introduction, but it does not represent a summary of it. The recommendations and limitations of the article are highlighted and future lines of research are proposed, if applicable.

**Bibliography or sources of information.** It includes all the documents that were cited in the text and must go in a section at the end of the article. All references are presented according to APA style sixth edition. In cases where there are bibliographic references that have not been cited, the Editor reserves the right to eliminate them from the text of the article approved for publication. Likewise, all citations included in the text of the article must be included in the bibliographic references.

## **3. Pictures and figures**

The tables and figures must be included in the corresponding section or paragraphs and must be sent, in addition, in the original program (Excel, power point or similar).

## **4. Sending communications**

The articles for evaluation must be sent to the following e-mail address:

**Lorenza Morales Alvarado**  
lmorales.ngc@gmail.com

## **5. Website**

*LA JUNTA. Revista de innovación e investigación contable* has the following web page:

**[www.revistalajunta.jdccc.org.pe](http://www.revistalajunta.jdccc.org.pe)**

*LA JUNTA. Revista de innovación e investigación contable*  
is published twice a year, in June and December