

Documento de Trabajo

ISSN 2219-780X

6

Septiembre
2026

**La construcción de la evidencia
contable en la fiscalización
tributaria:
estándares internacionales, sustancia
sobre la forma y desafíos digitales en
América Latina**



Richard Llaque

La construcción de la evidencia contable en la fiscalización tributaria: estándares internacionales, sustancia sobre la forma y desafíos digitales en América Latina

Richard Llaque

Septiembre 2026

Serie: Documento de Trabajo
ISSN: 2219-780X

© 2026, Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT)

**La construcción de la evidencia contable en la fiscalización tributaria:
estándares internacionales, sustancia sobre la forma y desafíos digitales en América Latina**

Derechos de autor y condiciones de uso

Todos los derechos reservados. Esta publicación es de acceso libre y puede consultarse en formato PDF y EPUB a través del sitio oficial del CIAT: www.ciat.org.

Se autoriza su reproducción total o parcial únicamente con fines educativos o de investigación, siempre que se cite adecuadamente la fuente. Queda prohibido su uso con fines comerciales, así como la modificación de su contenido, sin previa autorización escrita del CIAT.

Las opiniones expresadas y los argumentos utilizados en esta publicación no necesariamente representan el punto de vista oficial del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), su directorio ejecutivo, ni de los países que representa.

Citar así:

Llaque, R. (2026). *La construcción de la evidencia contable en la fiscalización tributaria: estándares internacionales, sustancia sobre la forma y desafíos digitales en América Latina*. (Documento de Trabajo No. 6, DT-06-2026). Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

Contenido

Glosario de términos	5
Resumen	6
1. Introducción y marco metodológico	8
2. Marco teórico global de la evidencia contable	12
2.1. De la teoría general de la prueba al derecho probatorio tributario	12
2.2. La prueba contable como categoría especializada	12
2.3. La distinción entre fuente y medio de prueba	13
2.4. Hacia una teoría de la evidencia contable en materia tributaria	14
3. Estándares internacionales de calidad de la evidencia (NIA/ISA 500)	15
3.1. Los criterios para evaluar la calidad de la prueba: Relevancia, confiabilidad, suficiencia y persuasividad	15
3.2. Corroboración y resolución de evidencia contradictoria	16
3.3. Calidad de la evidencia y escepticismo profesional	17
3.4. Aplicación operativa	17
4. El escepticismo profesional como metodología de auditoría tributaria	19
4.1. El concepto y su recepción en la fiscalización tributaria	19
4.2. Detección de operaciones ficticias: el juicio crítico del fiscalizador	19
4.3. Escepticismo profesional en entornos de auditoría asistida por tecnología	20
4.4. Hacia un estándar de escepticismo profesional tributario	20
5. Acreditación de la realidad de las operaciones: sustancia sobre la forma	22
5.1. El estándar de acreditación de transacciones en el derecho comparado	22
5.2. Insuficiencia de la prueba documental y necesidad de corroboración	22
5.3. El modelo secuencial de acreditación: de la existencia documental a la sustancia económica	23
5.4. Un ejemplo regional: la evolución del estándar en la jurisprudencia peruana	24

6. Sustancia económica y límites a la recalificación: GAAR/SAAR	25
6.1. La doctrina de la sustancia económica y su codificación en la región	25
6.2. Frontera entre calificación ordinaria y elusión: la interacción GAAR/SAAR	25
6.3. Sustancia económica como complemento de la evidencia contable	26
7. La carga de la prueba y la búsqueda de verdad material en la fiscalización	27
7.1. Verdad material y reconstrucción de la realidad económica	27
7.2. Carga de la prueba y facilidad probatoria	27
7.3. Tendencias del derecho comparado	28
7.4. Del deber probatorio a los modelos cooperativos de fiscalización	29
8. Evidencia digital y fiscalización electrónica	31
8.1. El concepto de evidencia digital y su confiabilidad	31
8.2. Integridad, autenticidad y trazabilidad digital	32
8.3. Facturación electrónica: un ejemplo regional de trazabilidad digital	32
8.4. Blockchain y nuevas formas de evidencia	33
9. Inteligencia artificial, analítica de datos y fronteras probatorias	34
9.1. Big Data y transformación de la evidencia tributaria	34
9.2. Inteligencia artificial y fiscalización basada en riesgos	35
9.3. Riesgos probatorios y sesgo de automatización	35
9.4. La persistencia del juicio profesional	36
9.5. Garantías mínimas frente a la fiscalización algorítmica	36
10. Consideraciones prácticas para la implementación del modelo de evidencia	38
10.1. Del modelo conceptual a la lista de verificación por niveles	38
10.2. Estándares mínimos de documentación del expediente	39
10.3. Criterios de aseguramiento de calidad de la evidencia	39
10.4. Lineamientos para la capacitación de equipos de fiscalización	40
10.5. Posibles usos institucionales del modelo	40
Conclusiones	41
Referencias	43
Apéndice I	51

Glosario de términos

Carga dinámica de la prueba (*dynamic burden of proof*). Regla según la cual el deber de probar un hecho recae sobre la parte que se encuentra en mejor posición para acreditarlo, con independencia de su posición procesal formal (Meroi & Ramírez-Carvajal, 2020).

Escepticismo profesional (*professional scepticism*). Actitud que implica una mentalidad inquisitiva y una evaluación crítica de la evidencia, sin asumir automáticamente la buena fe ni la deshonestidad del contribuyente (Ortega & Díaz, 2020).

Fehaciencia. Estándar de origen jurisprudencial —de uso particularmente extendido en Perú y México— que exige acreditar la realidad efectiva de una operación más allá de su respaldo documental formal. Se utiliza en este documento como ejemplo nacional de un fenómeno más amplio: la exigencia de acreditación de la realidad de las transacciones (Escudero-Whu, 2021).

GAAR (*General Anti-Avoidance Rule* / cláusula general antielusiva). Norma que faculta a la administración tributaria a desconocer los efectos fiscales de actos o negocios artificiosos o impropios, recalificándolos según su sustancia económica (Isaac Gonzalo & Marcio, 2025).

NIA/ISA 500. Norma Internacional de Auditoría relativa a la evidencia de auditoría, que establece los atributos de relevancia, confiabilidad, suficiencia y persuasividad como estándar de valoración probatoria (Robleto & Bermúdez, 2018).

Prueba diabólica (*Probatio diabolica*). Situación en la que se exige a una parte la prueba de un hecho de imposible o extrema dificultad de acreditación, contraria a los principios de razonabilidad y facilidad probatoria (Rodrigues, 2023).

SAAR (*Specific Anti-Avoidance Rule* / cláusula especial antielusiva). Norma dirigida a combatir esquemas elusivos específicos y predeterminados, a diferencia de la cláusula general (Orlov & Zakharov, 2024).

Sesgo de automatización (*automation bias*). Tendencia del operador humano a sobrevalorar las conclusiones generadas por sistemas algorítmicos, reduciendo su propio juicio crítico frente a los resultados producidos por herramientas de inteligencia artificial (Romeo & Conti, 2025).

Sustancia sobre la forma (*substance over form*). Doctrina según la cual la calificación tributaria de una operación debe atender a su realidad económica y no exclusivamente a la forma jurídica adoptada por las partes (Wulandari & Tambunan, 2026).

Verdad material. Principio que impone a la Administración Tributaria el deber de orientar su actividad probatoria hacia la reconstrucción fáctica de los sucesos en su dimensión sustancial la cual debe prevalecer sobre la apariencia formal de los hechos declarados o alegados por las partes (Guzmán, 2023).

Resumen

En la fiscalización tributaria en América Latina se puede observar una evolución de los criterios de valoración probatoria aplicables a los hechos con relevancia fiscal. A diferencia de los modelos tradicionales, los que están estrictamente supeditados a la verificación formal de la documentación, la práctica de la región permite apreciar una consolidación de estándares orientados a la acreditación de la realidad económica efectiva de las transacciones (Chavez-González, 2015).

Este documento examina las bases teóricas, normativas y tecnológicas que sustentan la evidencia contable en el ámbito de la fiscalización tributaria. Para tal fin, articula la teoría general de la prueba con los estándares internacionales de auditoría, la doctrina contemporánea relativa a la calidad probatoria, el escepticismo profesional, el principio de sustancia sobre la forma y toma en cuenta los nuevos desafíos derivados de la transformación digital que se detectan en los procedimientos de control.

El trabajo presenta un modelo estructurado en cinco niveles sucesivos que permiten la construcción de la evidencia contable. El modelo ha sido concebido como un marco conceptual versátil y adaptable a los diversos ordenamientos jurídicos de la región. En el documento se analiza también el límite divisorio entre la calificación económica ordinaria y la implementación de cláusulas antielusivas. El documento incorpora, adicionalmente, un estudio comparativo sobre la distribución de la carga probatoria en algunos países que permite ratificar la prevalencia de una tendencia común con respecto al tema.

El estudio, por otro lado, profundiza en el principio de verdad material y su incidencia en la carga de la prueba, reconociendo la tendencia hacia modelos de fiscalización cooperativa con respaldo en evidencia empírica comparada. Del mismo modo evalúa la influencia de la digitalización y la inteligencia artificial (IA) en la obtención y valoración de la evidencia tributaria, proponiendo garantías mínimas de debido procedimiento frente a la fiscalización algorítmica.

A fin de proveer una utilidad instrumental para los equipos de fiscalización, el documento incorpora un conjunto de herramientas de aplicación —que comprende una lista de verificación por niveles derivada del modelo propuesto y estándares mínimos para la documentación del expediente—. Estos recursos permiten la operacionalización del marco teórico desarrollado, facilitando su traslación desde la dimensión teórica hacia la práctica de auditoría.

Si bien en el texto se recurre a ejemplos jurisprudenciales del sistema peruano, se hace esto con una finalidad estrictamente ilustrativa. Cabe precisar que el documento no constituye un estudio exhaustivo de derecho comparado, sino que pretende apoyar la construcción de un marco conceptual que pueda ser adaptado por las distintas administraciones tributarias según sus particulares contextos normativos e institucionales.

Palabras clave: Evidencia contable, fiscalización tributaria, sustancia sobre la forma; verdad material, carga de la prueba, escepticismo profesional, evidencia digital, inteligencia artificial, GAAR; SAAR, modelo de construcción progresiva.

Implicaciones para las administraciones tributarias

Este documento propone un marco conceptual para la construcción y valoración de la evidencia contable durante los procesos de fiscalización tributaria. Consideramos que sus implicancias prácticas más directas para la labor de las AT son las siguientes:

1. **La existencia documental ya no es el estándar de acreditación.** Un comprobante de pago válido es el punto de partida, no el punto final, de la acreditación de una operación (sección 5).
2. **El modelo de cinco niveles ofrece una lista de verificación aplicable de inmediato.** Existencia documental → corroboración → trazabilidad → consistencia económica → sustancia económica, incorporable a manuales de auditoría sin cambios normativos previos (sección 10.1).
3. **La recalificación económica tiene límites que deben motivarse expresamente.** La frontera entre calificar una operación y recalificarla vía cláusula antielusiva (GAAR/SAAR) debe quedar claramente trazada en cada ordenamiento (sección 6.2).
4. **La carga de la prueba admite matices.** La experiencia comparada muestra que la carga dinámica y la prohibición de la prueba diabólica deben ser incorporadas en los marcos normativos y operativos (sección 7.3).
5. **La evidencia digital exige gobernanza técnica, no solo disponibilidad de datos.** El valor probatorio de los documentos electrónicos depende de la calidad de los sistemas en los que se generan y conservan (sección 8).
6. **La inteligencia artificial debe incorporarse con garantías de trazabilidad y corroboración humana desde el diseño a fin de asegurar el debido proceso y reducir la litigiosidad** (sección 9.5).

1. Introducción y marco metodológico

La fiscalización tributaria en los últimos años ha venido afrontando un desafío de creciente complejidad; este es la necesidad de definir el estándar de suficiencia probatoria requerido para convalidar los efectos fiscales de una operación.

La sofisticación de las dinámicas económicas, la proliferación de estructuras empresariales transnacionales y la progresiva digitalización de los procesos operativos han generado un cuestionamiento de la eficacia de los enfoques tradicionales, los cuales descansan fundamentalmente en la validación formal de la documentación.

A la fecha, las administraciones tributarias (AT) han tenido que evolucionar en los procesos de fiscalización de la simple revisión de comprobantes, contratos o registros contables a procesos de revisión en los que debe priorizarse el análisis integral a fin de verificar la realidad económica de las operaciones declaradas por los contribuyentes (Agostino et al., 2021; Martinez, 2021).

Para ello, las AT han venido incorporando progresivamente en sus procesos de fiscalización mecanismos de control destinados a verificar la materialidad, trazabilidad y consistencia económica de las transacciones contrastando los documentos exhibidos u obtenidos en el proceso con la realidad operativa subyacente a fin de establecer la base imponible.

Este cambio no ha sido solo a nivel de las AT, de la revisión de la jurisprudencia administrativa y judicial se puede apreciar la consolidación de una tendencia que prioriza la acreditación sustancial de los hechos sobre el enfoque meramente formalista (Martinez, 2021; Taruffo, 2013), y esto es así porque los órganos de revisión y las instancias judiciales han tenido que aceptar que la revisión formal suele ser insuficiente para acercarse a la verdad material de transacciones complejas.

A pesar de que la transición del enfoque basado en la documentación formal hacia la exigencia de la acreditación de la realidad económica es una tendencia creciente y cada vez más generalizada, se puede observar que aún predomina una sistematización conceptual limitada sobre la forma en que debe construirse la evidencia en el contexto de la fiscalización tributaria.

En la literatura especializada pueden encontrarse contribuciones valiosas sobre la teoría general de la prueba, la auditoría financiera, la doctrina de sustancia sobre la forma y el principio de verdad material. Sin embargo, estos desarrollos suelen darse de manera aislada, sin integrarse en un marco unificado que responda directamente a las necesidades de la labor fiscalizadora (Carnelutti, 2018; Devis Echandía, 2019; International Auditing and Assurance Standards Board, 2023; Taruffo, 2013).

En este trabajo se fundamenta que la evidencia contable no es un elemento estático, sino un proceso dinámico e iterativo que está orientado a la construcción de convicción sobre la realidad económica de las transacciones. En esta línea se plantea la necesidad de contar con un modelo estructurado en cinco niveles sucesivos de acreditación: 1) existencia documental, 2) corroboración, 3) trazabilidad, 4) consistencia y 5) sustancia económica.

El objetivo de este trabajo es ofrecer un marco conceptual que sistematice la articulación entre diversos elementos probatorios, permitiendo, con un estándar razonable, fundamentar las conclusiones obtenidas durante el proceso de fiscalización tributaria.

La propuesta se fundamenta en los criterios de calidad probatoria establecidos por la Norma Internacional de Auditoría NIA/ISA 500, la cual se adapta a los fines de la fiscalización tributaria enfocándose en los atributos de relevancia, confiabilidad y suficiencia. El sustrato que nutre a esta propuesta incluye también literatura académica contemporánea relativa a la evidencia contable y la acreditación de transacciones (Barr-Pulliam et al., 2023; Hussein, 2025; International Auditing and Assurance Standards Board, 2023).

Adicionalmente, se han integrado en el desarrollo del modelo perspectivas teóricas derivadas de la doctrina probatoria y la literatura tributaria especializada para abordar conceptos clave tales como la realidad económica, la prevalencia de la sustancia sobre la forma y la valoración integral de los medios probatorios (Maletska, 2025; Martinez, 2021).

El aporte fundamental de esta investigación es la sistematización de los desarrollos anteriores mediante un marco analítico unificado que está orientado a la praxis de la fiscalización tributaria conducida por las AT. Aunque el modelo propuesto utiliza la lógica de la transformación de la información contable en evidencia formulada por Lopo Martinez (2021), su propósito es distinto, ya que busca ofrecer una estructura conceptual flexible, diseñada para ser implementada por las administraciones tributarias con independencia de las especificidades legislativas de cada jurisdicción y su tradición jurídica.

El modelo es necesario ya que puede reconocerse que la fiscalización tributaria contemporánea ha venido experimentando un cambio de paradigma que la lleva a transitar el camino de un modelo sustentado esencialmente en la documentación formal hacia uno fundamentado en la evidencia (Ugli & Kizi, 2026). Esto ha generado que la validación de una operación trascienda de la verificación de la mera existencia de soportes documentales a requerir que el *conjunto probatorio* demuestre de forma razonable la materialidad de los hechos tal como han sido declarados. Si bien la documentación preserva su carácter indispensable, su función ha evolucionado y ha dejado de ser el elemento concluyente y exclusivo para la acreditación fiscal.

La transformación descrita se encuentra mediada por dos factores que están reconfigurando los paradigmas bajo los cuales las AT recolectan y valoran información:

- El primero es la preeminencia de la evidencia digital, fenómeno que se explica por la adopción masiva de la facturación electrónica, la digitalización de registros contables, el desarrollo de los sistemas integrados de gestión y los mecanismos de intercambio automatizado de datos, muchos de ellos producto de las exigencias propias de la gestión de las empresas, otros promovidos y/o impuestos por las AT.
- El segundo es la incorporación progresiva de herramientas de analítica avanzada e inteligencia artificial en los procesos de selección, control y fiscalización tributaria. Ambos fenómenos amplían significativamente la capacidad de detección y análisis de riesgos, pero también generan nuevos desafíos relacionados con la confiabilidad de la

evidencia, la transparencia de los procesos de fiscalización y la protección de las garantías del debido procedimiento (Bellon et al., 2022; Fedyk et al., 2022; Kokina et al., 2025).

Teniendo esto como marco de referencia, el objetivo de este documento es analizar la construcción de la evidencia contable en la fiscalización tributaria. Para ello, se usa una perspectiva integrada, orientada a identificar los criterios doctrinales, normativos y tecnológicos que determinan la capacidad de la evidencia para acreditar la realidad económica de las operaciones. Para ello, el documento ha buscado:

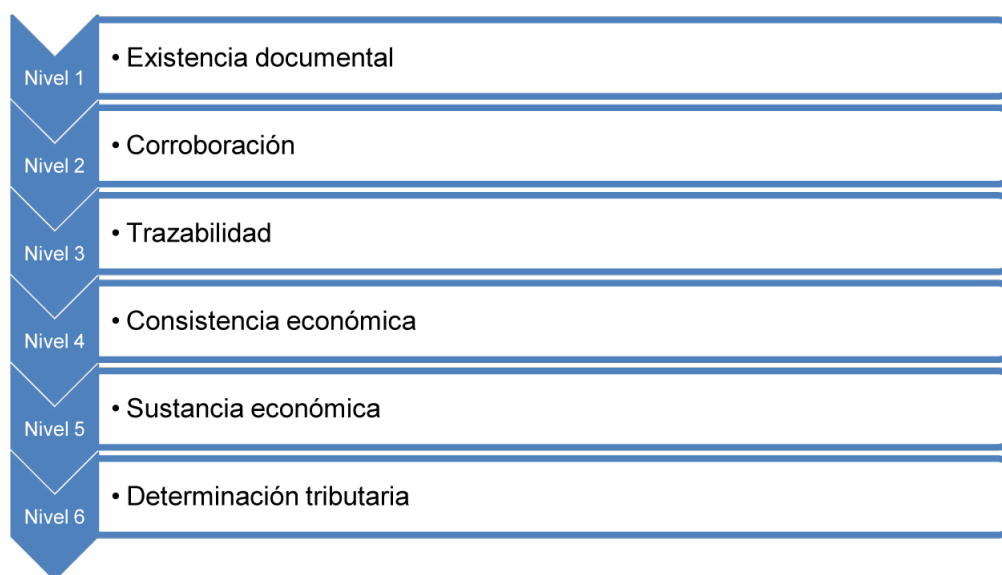
- a) Analizar los fundamentos conceptuales de la evidencia contable y cómo se vincula con la teoría general de la prueba.
- b) Evaluar la aplicabilidad de los estándares internacionales de calidad probatoria, contenidos en la NIA/ISA 500 en el contexto de la fiscalización tributaria.
- c) Dilucidar cómo se interconectan los criterios de corroboración, trazabilidad, sustancia económica, verdad material y la distribución de la carga de la prueba.
- d) Examinar el impacto de la digitalización y de la inteligencia artificial (IA) en los procedimientos de obtención y valoración de la evidencia a efectos tributarios.
- e) Desarrollar un modelo conceptual y un conjunto de herramientas que faciliten la aplicación práctica a fin de que las AT evalúen la conveniencia de su adopción o adaptación.

El documento desarrolla la idea de que la fiscalización tributaria debe ser conceptualizada como un proceso progresivo de construcción de evidencia realizado con el propósito de acreditar la realidad económica de las operaciones. Bajo esta perspectiva, la calidad de la fiscalización no depende de la evaluación de la documentación que realiza el auditor aisladamente, sino de la capacidad institucional para articular, corroborar, contextualizar y valorar el *conjunto probatorio* de manera coherente y razonablemente persuasiva.

El documento se organiza siguiendo la progresión conceptual ilustrada en la Figura 1, así los capítulos 2 y 3 abordan los fundamentos teóricos y los estándares de calidad de la evidencia; por su parte los capítulos 4 al 7 se tratan los mecanismos mediante los cuales la evidencia permite acreditar la realidad económica de las transacciones; a continuación los capítulos 8 y 9 analizan los desafíos derivados de la transformación digital y la inteligencia artificial; finalmente, en el capítulo 10 se proponen herramientas prácticas orientadas a facilitar la implementación operativa del modelo propuesto en las AT.

La orientación metodológica de la investigación presentada en este documento se adscribe a un enfoque cualitativo del tipo dogmático y comparado. Los fundamentos teóricos se obtienen del examen de doctrina especializada en teoría de la prueba, auditoría, contabilidad y derecho tributario, a lo cual se integra el análisis de estándares internacionales y la revisión de criterios jurisprudenciales, los cuales poseen una finalidad meramente ilustrativa, sin pretender una exhaustividad propia de un ejercicio de análisis de derecho comparado, esto en tanto el trabajo se orienta principalmente a identificar principios, criterios y herramientas estratégicas con la finalidad de robustecer las capacidades de fiscalización de las administraciones tributarias en América Latina y el Caribe.

Figura 1: Modelo de construcción progresiva de la evidencia contable



Como ya se adelantó, la Figura 1 resume la propuesta conceptual que sirve para estructurar este documento, como se aprecia, el modelo parte de la premisa de que la acreditación de una operación no constituye un evento puntual ni depende exclusivamente de la documentación sustentadora, sino que es la consecuencia de un proceso progresivo de acumulación y validación de evidencia.

En el primer nivel, de este proceso se encuentra la verificación de la existencia de los documentos, esto permite verificar el soporte formal básico de la transacción, sin embargo, la formalidad no garantiza *per se* la realidad económica de los hechos declarados. Por ello, en el segundo nivel se exige corroborar la información mediante fuentes adicionales e independientes bajo los principios de las NIA/ISA. Posteriormente, en el tercer nivel, el de trazabilidad, se procura reconstruir la secuencia integral de la operación, desde su origen hasta su reflejo contable y financiero.

El cuarto nivel incorpora la evaluación de la consistencia económica, durante el cual se analiza la razonabilidad de la operación en función de la capacidad operativa y el contexto económico de las partes intervinientes. El quinto nivel es el de la evaluación de la sustancia económica, usa el concepto como un criterio de análisis a fin de determinar si la forma jurídica empleada refleja adecuadamente la realidad económica subyacente. Superado este proceso, podemos llegar a aceptar o rechazar los efectos de la transacción para llegar a la determinación tributaria.

La propuesta metodológica no tiene por objeto desplazar los estándares probatorios que se vienen aplicando en las distintas AT, ni modificar las reglas legales relativas a la distribución de la carga probatoria. Su finalidad es ofrecer un marco analítico que busca optimizar la estructuración y la evaluación de la evidencia en el marco de los procedimientos de fiscalización tributaria.

2. Marco teórico global de la evidencia contable

2.1. De la teoría general de la prueba al derecho probatorio tributario

La teoría general de la prueba ha definido tradicionalmente esta institución como el conjunto de medios destinados a generar convicción respecto de la *existencia o inexistencia* de hechos jurídicamente relevantes.

En esta línea Carnelutti (2018) considera que la prueba opera como un instrumento de conocimiento orientado a la reconstrucción de eventos anteriores con relevancia para la resolución jurídica. En una línea de pensamiento similar Devis Echandía (2019) postula que la prueba tiene como finalidad generar en el juzgador la convicción necesaria respecto a la veracidad de los hechos alegados por las partes.

En el ámbito tributario, esta función adquiere matices particulares. Puesto que la obligación tributaria emana de realidades económicas que requieren ser cuantificadas y traducidas mediante sistemas de información contable, la dinámica probatoria evidentemente se articula estrechamente con los registros financieros y comerciales del contribuyente.

Sin embargo, la literatura especializada señala que la mera exhibición documental no proporciona garantía suficiente para acreditar los hechos declarados, por ello, el ejercicio probatorio requiere desarrollar un proceso racional de valoración que está encaminado a establecer el nivel de corroboración que cada elemento aporta a la hipótesis fáctica bajo examen (Twining, 2006; Taruffo, 2013).

En base a los argumentos anteriores podemos establecer que la actividad probatoria en materia tributaria trasciende a la simple validación formal de los soportes documentales (físicos o digitales) y que a la fecha se orienta fundamentalmente a comprobar la verdad material y a verificar la existencia de la correspondencia sustancial entre la documentación aportada y la realidad operativa declarada por el contribuyente.

2.2. La prueba contable como categoría especializada

Si bien la dimensión técnica de la contabilidad hace referencia a la existencia de un sistema de información orientado al registro, clasificación y comunicación de los efectos financieros derivados de las operaciones económicas de una entidad, su dimensión jurídica no es la misma.

Desde la óptica procesal, la simple existencia de registros contables no conlleva automáticamente al reconocimiento de la eficacia probatoria de los mismos; tal como señala Lopo Martínez (2021), los registros solo adquieren relevancia jurídica en tanto resulten aptos para acreditar los hechos determinantes que sirven a la configuración de las obligaciones tributarias.

En la misma línea de pensamiento Rico-Martínez et al. (2023) señalan que la prueba se configura como el conjunto de registros, documentos y soportes —incluyendo libros contables, comprobantes de pago, estados financieros, contratos,

documentación bancaria, soportes electrónicos y fuentes de terceros, entre otros— que en conjunto permiten la demostración de la existencia, las particularidades y las implicancias económicas de los hechos con incidencia fiscal.

Lopo Martínez (2021) reconoce este ámbito bajo la denominación de “derecho probatorio contable”, entendiendo por tal la convergencia interdisciplinaria entre el derecho tributario, el derecho procesal y la ciencia contable.

Un avance significativo en la literatura especializada radica en la distinción conceptual entre prueba y evidencia (Amaya & Gama, 2014), mientras que la tradición jurídica latinoamericana ha privilegiado el estudio de la prueba como instrumento procesal (Ruíz et al., 2023), desde el enfoque de la auditoría se ha formulado una teoría de la evidencia enfocada en la evaluación de la calidad de los datos para fundamentar conclusiones técnicas, la evaluación en este contexto, se articula en torno a cuatro pilares —relevancia, confiabilidad, suficiencia y persuasividad—(Colombia et al., 2017), temas que serán tratados más adelante.

Bajo este paradigma la mera exhibición de un documento (por ejemplo, un comprobante de pago) resulta insuficiente para acreditar la realidad económica de una transacción (Escudero-Whu, 2021), la eficacia probatoria del documento queda supeditada a la congruencia que exhiba respecto a un conjunto armónico de elementos de corroboración —tales como contratos, asientos contables, flujos financieros, trazabilidad logística o información proporcionada por terceros— tal como lo resalta Rico-Martínez et al. (2023), lo que traslada la discusión de la formalidad documental a la valoración integral centrada en la suficiencia y calidad del acervo probatorio disponible.

2.3. La distinción entre fuente y medio de prueba

Para la formulación de una teoría sobre la evidencia contable se requiere delimitar un concepto fundamental que ya ha sido abordado por la doctrina procesal moderna, esto es la diferenciación entre *fuentes de prueba* y *medios de prueba*.

A partir de los planteamientos de la *New Evidence Scholarship* expuestos por Twining (2006) y Murphy (2003) se puede definir a la “fuente de prueba” (*source of evidence*), como la información en su dimensión extrajudicial —esto es, el acervo de libros, registros y comprobantes que soportan las transacciones—, por su parte el “medio de prueba” debe entenderse como un mecanismo procedimental que permite al *ente decisor*, ya sea en sede administrativa o jurisdiccional, incorporar y validar formalmente dicha fuente con la finalidad de formar convicción.

Esta diferenciación también es compartida por Lopo Martínez (2021) el que reconoce la naturaleza dual de la prueba contable fiscal. En su trabajo señala que el rol de la prueba contable trasciende la instancia judicial, configurándose primariamente como prueba procedimental en el ámbito administrativo. Sostiene además que la legitimidad de la actuación fiscalizadora está supeditada a la correcta determinación de los hechos contables mediante estándares rigurosos que salvaguarden la capacidad contributiva real del contribuyente.

Lo anterior permite reconocer que la dinámica probatoria contable se articula mediante tres fases secuenciales —ofrecimiento, producción y valoración—, las cuales explican el proceso por el cual un dato contable extrajudicial adquiere eficacia probatoria en el contexto de la fiscalización, esta progresión es el tránsito de *la fuente* al *medio probatorio* a través de etapas sucesivas de introducción, corroboración y valoración.

2.4. Hacia una teoría de la evidencia contable en materia tributaria

La revisión anterior permite sostener que la *evidencia contable* es un sistema integrado de información destinado a acreditar la realidad económica de las operaciones relevantes para la determinación de obligaciones tributarias, para lo cual deben valorarse las fuentes bajo criterios de relevancia, confiabilidad, suficiencia y persuasividad.

Así, la evidencia no puede analizarse de manera aislada ni centrándose exclusivamente en los aspectos documentales y formales, y esto es así porque su eficacia depende de su capacidad para demostrar la efectiva ocurrencia de hechos económicos y de su coherencia con el conjunto de información disponible —esto es, de su tránsito de mera *fuentes* de información a *medio de prueba* dotado de eficacia procedimental.

Sobre esta base conceptual se desarrollan en este trabajo los estándares internacionales de calidad de la evidencia (sección 3), el papel del escepticismo profesional en la evaluación de la evidencia (sección 4) y, finalmente, el modelo de acreditación de la realidad económica de las operaciones (sección 5).

3. Estándares internacionales de calidad de la evidencia (NIA/ISA 500)

La utilidad de la evidencia contable no depende únicamente de su existencia, sino de su calidad. Los auditores reconocen que un documento puede existir formalmente y, sin embargo, puede resultar insuficiente para acreditar la realidad económica de una operación. Igualmente son conscientes de que una multiplicidad de registros puede carecer de valor probatorio si no guardan conexión lógica con los hechos que pretende demostrar.

Los criterios para evaluar la *calidad probatoria* que estamos usando en este trabajo, como ya se adelantó, son los que integran el núcleo normativo de la Norma Internacional de Auditoría 500 —*Audit Evidence*—, estándar internacional que prescribe la obtención de evidencia suficiente y adecuada (*sufficient appropriate audit evidence*) como base para emitir conclusiones profesionales fundamentadas (Pérez & Ordóñez, 2024).

En las definiciones de esta NIA la *suficiencia* opera como un criterio cuantitativo, mientras que la *adecuación* se constituye en una métrica cualitativa dependiente de la relevancia y la confiabilidad de la información (Pérez & Ordóñez, 2024).

3.1. Los criterios para evaluar la calidad de la prueba: Relevancia, confiabilidad, suficiencia y persuasividad

La NIA/ISA 500 señala que el criterio de **relevancia** alude a la pertinencia lógica entre el elemento probatorio y la circunstancia que se busca acreditar, conforme el estándar, este criterio se define por la vinculación racional existente entre la evidencia y el objetivo del procedimiento de auditoría incluyendo la validación de la aseveración específica bajo examen (Pérez & Ordóñez, 2024), se deriva de ello que cualquier información desvinculada de dicho propósito carece de valor probatorio, con independencia de su existencia formal.

En el contexto tributario, la **relevancia** opera como el primer filtro en la evaluación de la calidad probatoria, para la fiscalización tributaria es necesario que el medio de prueba guarde una relación directa con el objeto concreto de la fiscalización, se reconoce que si bien un documento, como una factura, puede resultar idóneo para verificar la existencia formal de una adquisición, la validez documental es insuficiente por sí misma para acreditar la totalidad de las aristas económicas de la operación.

El estándar también desarrolla el criterio de **confiabilidad**, considerando que este se corresponde con el nivel de credibilidad que se otorga a los elementos de prueba para cuya valoración se debe evaluar elementos tales como la imparcialidad de la fuente, la autonomía de quien la emite, la integridad del soporte y la posibilidad de contraste mediante verificación externa (cruce a terceros).

La NIA/ISA 500 sistematiza este criterio desarrollando una jerarquía de fiabilidad que es aceptada ampliamente, bajo el estándar los elementos probatorios provenientes de terceros independientes poseen mayor valor que los originados internamente; la evidencia recabada directamente por el fiscalizador prevalece sobre la obtenida por referencia; la

documentación física es preferible a las manifestaciones orales; y los originales resultan más fiables que las copias, aunque los soportes electrónicos son admisibles si cuentan con controles robustos sobre su preparación y conservación.

En el ámbito tributario, aunque la documentación generada por el contribuyente puede revestir relevancia, su fuerza probatoria se potencia sustancialmente cuando se corrobora mediante documentos de terceros o información proveniente de fuentes independientes a las que puede acceder la AT (Hernández, 2024).

El criterio de **suficiencia** constituye el más complejo, contrario a los enfoques tradicionales que buscaban establecer umbrales cuantitativos para la prueba, la NIA/ISA y la doctrina contemporánea sostienen que la suficiencia no puede circunscribirse a un volumen predeterminado de documentos, sino que depende de la capacidad del acervo probatorio para mitigar razonablemente la incertidumbre sobre los hechos examinados. Se establece, sin embargo, que el volumen de evidencia necesario es directamente proporcional al riesgo evaluado, sin constituir un parámetro estático (Espinosa-Jaramillo et al., 2025).

Este marco analítico es extrapolable a los efectos de la fiscalización tributaria, en esta la exigencia de sustento probatorio es proporcional al nivel de riesgo, complejidad o relevancia económica de la operación (Arias & Maurício, 2019). En aplicación de esta premisa, la acreditación de gastos rutinarios requiere un estándar probatorio diferenciado (menos volumen y elementos más simples) al contrario del requerido por operaciones complejas tales como reorganizaciones empresariales, transacciones entre partes vinculadas o esquemas de planificación fiscal internacional.

Corresponde ahora tratar el criterio de **persuasividad** el cual no representa un atributo aislado de la información probatoria, sino más bien el resultado sinérgico de la interacción entre los tres criterios previamente descritos. La NIA/ISA 500 no formaliza la *persuasividad* como un criterio independiente sin perjuicio de lo cual la doctrina especializada la conceptualiza como una síntesis práctica derivada de la relevancia, la confiabilidad y la oportunidad de la evidencia (Flood, 2015).

En la fiscalización la distinción que acabamos de presentar resulta fundamental para comprender por qué elementos probatorios que cumplen formalmente con los estándares legales podrían ser insuficientes para generar convicción suficiente si carecen de una convergencia lógica. En efecto, el análisis no debe circunscribirse a la existencia aislada de documentos —como facturas, contratos o registros contables—, sino enfocarse en la capacidad del acervo probatorio integral para sustentar razonablemente la veracidad de los hechos declarados, en un ejercicio consistente con los principios de valoración racional de la prueba que caracterizan a la sana crítica.

3.2. Corroboración y resolución de evidencia contradictoria

Hung & Cheng (2018) señalan que la eficacia probatoria se robustece significativamente cuando diversos elementos convergen de manera consistente hacia ella. En la doctrina especializada se señala que las transacciones de mayor complejidad requieren niveles elevados de corroboración esto en tanto que la multiplicidad de fuentes independientes minimiza el riesgo de error y ayuda a reforzar la confiabilidad de las conclusiones a las que arriba el auditor.

En la literatura empírica relativa al *juicio profesional* se sugiere que la práctica estándar no consiste en una validación aislada de los documentos, sino en la construcción de una narrativa íntegra sobre la transacción (Austin et al., 2019), un proceso durante el cual se contrasta cada nuevo hallazgo frente a la explicación provisional, ajustándola cuando surgen datos contradictorios.

Diversos trabajos han resaltado que la documentación explícita de los elementos que refutan —además de aquellos que respaldan una conclusión preliminar— en cuanto sean evaluados racionalmente mitigan la tendencia a desestimar prematuramente información desfavorable (Griffith et al., 2014). Bajo un enfoque de revisión holístico (en contraposición a una metodología ceñida exclusivamente a la validación de la hipótesis inicial) la identificación de inconsistencias dentro del acervo probatorio y su análisis racional llevan al auditor a tomar mejores decisiones.

Extrapolando este tema al ámbito tributario, reconocemos que la corroboración se manifiesta en la coherencia recíproca entre diversos medios de prueba —contratos, facturas, registros contables, flujos de pago, documentación logística y correspondencia comercial, etc., en conjunto estos aportan a la fuerza probatoria que trasciende la valoración aislada de cada documento.

En la jurisprudencia tributaria sobre valoración de elementos probatorios se ha consolidado la exigencia de una valoración holística de los elementos, la jurisprudencia considera que la validez de un instrumento particular resulta insuficiente cuando el conjunto probatorio presenta inconsistencias carentes de una explicación razonable por parte del contribuyente (Alvarado, 2023).

3.3. Calidad de la evidencia y escepticismo profesional

A la fecha existe consenso en considerar que la evaluación de la evidencia no es una actividad mecánica, los estudios sobre auditoría muestran que el *escepticismo profesional* mejora significativamente la calidad de la evaluación probatoria al incentivar la búsqueda de información adicional, la corroboración independiente de los hechos y el cuestionamiento de explicaciones insuficientemente sustentadas.

La literatura empírica apunta consistentemente a que niveles elevados de escepticismo profesional están relacionados con mejoras en la calidad de las conclusiones alcanzadas (Nazari & Kirana, 2025; Tümmeler & Quick, 2025).

Por ello, una teoría moderna de la evidencia contable no puede limitarse al análisis de documentos, debe considerar también la actitud crítica del fiscalizador frente a la información aportada durante el procedimiento, la valoración probatoria exige evaluar no solo lo que los documentos muestran, sino también aquello que podrían estar ocultando.

3.4. Aplicación operativa

Los atributos de calidad de la evidencia desarrollados por la NIA/ISA 500 poseen una utilidad que trasciende el ámbito de la auditoría financiera. En el contexto de la fiscalización tributaria, estos atributos pueden transformarse en criterios operativos que orienten tanto la obtención como la valoración de la evidencia. La Tabla 1 resume una posible traducción de estos conceptos al trabajo cotidiano de fiscalización.

Tabla 1: Aplicación operativa de los atributos de calidad de la evidencia

Atributo	Pregunta para el fiscalizador	Riesgo cuando está ausente
Relevancia	¿Qué hecho específico pretende demostrar esta evidencia?	Obtención de información que no contribuye a acreditar el hecho controvertido.
Confiabilidad	¿La información proviene de una fuente verificable e independiente?	Utilización de evidencia poco creíble o difícil de corroborar.
Suficiencia	¿La evidencia disponible permite reducir razonablemente la incertidumbre sobre los hechos?	Conclusiones sustentadas en información insuficiente o fragmentaria.
Persuasividad	¿La evidencia permite sostener una conclusión razonablemente fundada sobre la realidad de la operación?	Dificultad para fundamentar técnica y jurídicamente el reparo o la aceptación de la operación.

Fuente: Elaboración propia a partir de IAASB (2023), Barr-Pulliam et al. (2023), Hussein (2025) y Tamami et al. (2025).

La utilidad práctica de estos atributos radica en que permiten desplazar el análisis desde la existencia aislada de documentos hacia la calidad del proceso de construcción de evidencia.

Desde esta perspectiva, una factura, un contrato o un registro contable constituyen únicamente puntos de partida. Su valor probatorio dependerá de la medida en que resulten relevantes para el hecho examinado, confiables en función de su origen, suficientes respecto del nivel de riesgo evaluado y persuasivos cuando son considerados juntamente con el resto de la evidencia disponible.

4. El escepticismo profesional como metodología de auditoría tributaria

4.1. El concepto y su recepción en la fiscalización tributaria

La NIA/ISA 200 define el **escepticismo profesional** como una actitud que implica una mente inquisitiva, atención frente a circunstancias que puedan indicar incorrecciones materiales y una evaluación crítica de la evidencia obtenida (International Auditing and Assurance Standards Board, 2023).

La literatura especializada sostiene que dicha noción no se debe equiparar con una presunción de fraude ni con un escepticismo radical, por el contrario, en diversos trabajos se apunta a que el escepticismo profesional demanda una postura equilibrada que busca evitar tanto la ingenuidad como la negación infundada de los datos permitiendo así un juicio ponderado de la información aportada. Además, en diversos trabajos se ha documentado que existe una correlación directa entre el ejercicio del escepticismo profesional y la optimización de la evaluación probatoria que permite una mejora en la identificación de errores sustanciales.

El escepticismo profesional también puede ser extrapolado al ámbito de la fiscalización tributaria, sin perjuicio de lo cual, es necesario distinguir entre el escepticismo profesional aplicado por el auditor financiero y la función crítica del fiscalizador tributario y esto es así porque el auditor financiero opera bajo criterios de *sana crítica* y *muestreo selectivo* en un contexto donde la detección de irregularidades fiscales no constituye su objetivo primario a diferencia del fiscalizador tributario.

Por el contrario, el fiscalizador tributario desempeña una función de carácter esencialmente inquisitivo, su labor está orientada hacia la búsqueda de la verdad material y por ello, no suele estar supeditada a limitaciones metodológicas del muestreo en la auditoría ordinaria (Dávila et al., 2024; Lozano, 2018).

Lo anterior explica por qué los estándares exigibles a la AT no pueden asimilarse de manera automática a los que se le pueden exigir a un auditor externo, dado que su competencia trasciende la opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros para enfocarse en la acreditación fáctica de las operaciones con relevancia tributaria, por ello, el escepticismo profesional debe resignificarse para dejar de ser una manifestación de desconfianza para constituirse en una metodología racional de valoración probatoria, cuya aplicación se ajusta en función de las competencias y objetivos institucionales del auditor tributario público.

4.2. Detección de operaciones ficticias: el juicio crítico del fiscalizador

La interacción entre el escepticismo profesional y la detección de operaciones sin sustancia económica (operaciones falsas o no fehacientes) constituye un eje de análisis recurrente en la doctrina contemporánea. La evidencia empírica corrobora que una evaluación crítica centrada en la identificación de inconsistencias documentales, señales de alerta y patrones económicos atípicos potencia significativamente la capacidad para detectar transacciones ficticias o carentes de respaldo probatorio suficiente (Tümmeler & Quick, 2025).

En el trabajo de fiscalización, en ocasiones el auditor se encuentra en situaciones donde detecta indicios que lo hacen dudar de una transacción, en este contexto, el escepticismo profesional trasciende a la mera presunción de incumplimiento para configurar una metodología orientada a verificar la razonabilidad económica de la evidencia aportada a fin de aceptarla o por el contrario rechazarla con los consiguientes efectos tributarios, incluyendo, y de corresponder, impulsar un caso de fraude fiscal.

4.3. Escepticismo profesional en entornos de auditoría asistida por tecnología

La literatura de frontera ofrece perspectivas de relevancia sobre el escepticismo profesional, los trabajos consultados sugieren que la integración de la IA y la analítica avanzada en los procesos de auditoría potencia el escepticismo profesional ya que no solo permite ampliar el alcance de la revisión y optimizar la detección de anomalías, sino que liberan tiempo para que el auditor concentre sus esfuerzos en actividades que demandan un mayor juicio técnico (Lazari, 2025).

A pesar de ese impacto favorable, los trabajos documentan *el sesgo de automatización (automation bias)*, fenómeno que se puede manifestar en la tendencia de los auditores —especialmente aquellos con menor experiencia— a depositar una confianza excesiva en las conclusiones algorítmicas, lo que reduce su capacidad de verificación independiente.

Esta realidad, que como se aprecia está caracterizada por la tensión entre la mejora del escepticismo mediante la capacidad analítica y su debilitamiento por la sobreconfianza en la tecnología, resulta un punto no menor que debe ser considerado por las administraciones tributarias que implementan herramientas de análisis de datos y cruces masivos de información.

Este tema es sensible y tiene la potencialidad de generar cuestionamientos a la labor de la AT que pueden poner en tela de juicio sus decisiones, por ello, deben ser abordados tanto en los ordenamientos jurídicos de la región como en la práctica de las AT de manera proactiva ya que de no hacerlo así se puede afectar significativamente la efectividad de los tratamientos que se implementan en atención a los planes de mejora de cumplimiento que intenten desplegar.

4.4. Hacia un estándar de escepticismo profesional tributario

Tomando en consideración la convergencia entre la literatura internacional sobre auditoría y los desarrollos jurisprudenciales, es factible postular un estándar operativo de escepticismo profesional adaptado al ámbito de la fiscalización tributaria.

La propuesta se articula a través de cinco ejes: 1) la evaluación crítica de la integridad de los documentos presentados; 2) la validación de los documentos mediante cruces de información usando fuentes independientes cuando las circunstancias lo permitan; 3) el examen de la coherencia económica subyacente a las transacciones; 4) la detección sistemática de inconsistencias, contradicciones o lagunas informativas; y, finalmente, 5) una orientación ineludible hacia la búsqueda de la verdad material.

La propuesta permite armonizar los estándares de auditoría financiera con las especificidades de la fiscalización tributaria contemporánea proporcionando así un marco de referencia que puede ser usado por las AT para, considerando su marco legal y sus propios precedentes jurisprudenciales, optimizar su actividad.

Las decisiones que puedan tomar las AT sobre la evidencia contable que se obtenga en sus procesos de auditoría, a los efectos de sustentar su determinación, deben integrar no solo los estándares de calidad probatoria, sino también una metodología de valoración crítica enfocada en la verificación de la realidad económica de las operaciones, como la que se propone en este trabajo.

5. Acreditación de la realidad de las operaciones: sustancia sobre la forma

5.1. El estándar de acreditación de transacciones en el derecho comparado

Un desafío transversal en la fiscalización tributaria, con independencia de las singularidades normativas de cada jurisdicción, radica en la resolución de controversias asociadas a la deducibilidad de gastos, la procedencia del crédito fiscal y, en última instancia, la acreditación de las operaciones declaradas (Marcos & Miñano, 2025).

En la mayoría de los casos el auditor debe responder a una interrogante fundamental: ¿es posible validar, bajo un estándar de razonabilidad, la autenticidad de la transacción reportada por el contribuyente?

La respuesta a esta cuestión es compleja y ha experimentado un proceso de convergencia en diversos ordenamientos. Mientras que al inicio de la operación de las AT reformadas en la década de los 90 del siglo pasado, las aproximaciones otorgaban preeminencia a la suficiencia de la documentación formal, la práctica fiscalizadora actual ha migrado de manera progresiva hacia un escrutinio fundamentado en la corroboración intersubjetiva, la trazabilidad de los flujos operativos, la coherencia económica y una valoración holística del acervo probatorio.

En este cambio de paradigma podemos apreciar en el ámbito probatorio la aplicación de *sustancia sobre la forma* (*substance over form*) que ha venido orientando el juicio del contador y auditor financiero, y que ha migrado a la esfera de la fiscalización tributaria. En esta aplicación la calificación impositiva de los hechos se subordina a la sustancia económica subyacente, prevaleciendo sobre la configuración jurídica formal adoptada por los intervinientes (Wulandari & Tambunan, 2026). No es de extrañar, por ello, que, a la fecha, diversos sistemas tributarios integran, en sus criterios de valoración, elementos tales como la finalidad económica, la existencia real de la actividad empresarial, la efectiva circulación de bienes o servicios y la racionalidad económica que sustenta la transacción para aceptar los efectos de las transacciones en cuanto a sus impactos en la determinación de la base imponible.

5.2. Insuficiencia de la prueba documental y necesidad de corroboración

Un avance significativo en la fiscalización tributaria ha sido el superar el paradigma que equipara la posesión de documentación sustentatoria con la acreditación fehaciente de la realidad económica de una operación (Istrate, 2024). La experiencia de diversas AT ha generado el consenso de que la validez formal de los soportes no garantiza por sí misma la veracidad material de las transacciones, y como respuesta a situaciones de abuso por parte de los contribuyentes y los intermediarios fiscales, se han visto impulsadas a buscar corroborar la evidencia, normalmente a través de cruces de información.

Este cambio ha generado que en la mayoría de las jurisdicciones la eficacia probatoria no dependa exclusivamente de los documentos presentados y/o exhibidos, sino de la coherencia que este soporte documental guarda con una multiplicidad de fuentes informativas concurrentes tales como contratos, cotizaciones, órdenes de adquisición, registros

bancarios, informes técnicos y asientos contables, entre otros, documentos que tal como señalan Wulandari & Tambunan (2026) deben ser valorados de forma integrada y razonada, evitando un análisis fragmentado o aislado de los elementos probatorios a fin de llegar a una conclusión.

Como consecuencia de lo anterior se puede señalar que la corroboración funciona como un mecanismo esencial que permite incrementar la fiabilidad de la información mediante la convergencia de fuentes independientes y que el valor probatorio de una operación se acrecienta en la medida en que diversos elementos que proporcionan evidencia confluyan hacia una explicación coherente y unívoca de los acontecimientos.

5.3. El modelo secuencial de acreditación: de la existencia documental a la sustancia económica

A partir de estos elementos —insuficiencia de la prueba puramente documental, necesidad de corroboración, exigencia de trazabilidad y de consistencia económica— estamos en condiciones de proponer un **modelo de construcción progresiva de la evidencia contable** que puede ser útil como marco conceptual general para cualquier AT que enfrenta el problema de acreditar la realidad económica de una operación.

El modelo entiende la evidencia contable como un sistema escalonado de verificación compuesto por cinco niveles sucesivos:

Tabla 2: Modelo de construcción progresiva de la evidencia contable

Nivel	Pregunta principal	Evidencia predominante
1. Existencia documental	¿Existe sustento formal?	Comprobantes, contratos, registros
2. Corroboración	¿Los documentos son consistentes entre sí?	Órdenes de compra, correos, informes técnicos
3. Trazabilidad	¿Puede reconstruirse la operación de principio a fin?	Negociación, ejecución, pagos, registro contable
4. Consistencia económica	¿La operación tiene lógica económica?	Capacidad operativa y comportamiento empresarial de las partes
5. Sustancia económica	¿La forma jurídica refleja la realidad económica?	Evaluación integral de los efectos económicos reales

Cada nivel constituye una condición necesaria pero no suficiente para el siguiente: la existencia documental es solo el punto de partida, y la acreditación plena de una operación exige recorrer los cinco niveles de forma acumulativa.

Este modelo no pretende describir el derecho positivo de ningún país en particular, sino ofrecer una estructura analítica común que permita resolver problemas probatorios recurrentes (Cambrano et al., 2023). Cada administración tributaria tiene la tarea de identificar cómo su propio ordenamiento y su propia jurisprudencia han desarrollado —o podrían desarrollar— cada uno de estos niveles. El modelo propuesto puede emplearse no solo como herramienta conceptual de análisis, sino también como una guía de trabajo para los equipos de fiscalización.

La Tabla 3 muestra una posible aplicación operativa de cada nivel del modelo, proponiendo preguntas que orientan la actuación fiscalizadora y el tipo de evidencia que normalmente resulta más relevantes en cada etapa.

Tabla 3: Aplicación operativa del modelo de construcción progresiva de la evidencia contable

Nivel	Objetivo principal	Pregunta de fiscalización	Evidencia típica
1. Existencia documental	Verificar soporte formal	¿La operación cuenta con documentación sustentatoria?	Facturas, contratos, registros contables
2. Corroboración	Validar consistencia documental	¿Existen fuentes independientes que respalden la operación?	Órdenes de compra, correos, informes técnicos, declaraciones de terceros
3. Trazabilidad	Reconstruir la operación	¿Puede seguirse la secuencia completa de la transacción?	Flujos de pago, registros logísticos, movimientos bancarios
4. Consistencia económica	Evaluar razonabilidad	¿La operación resulta coherente con la capacidad económica y operativa de las partes?	Información financiera, capacidad instalada, comportamiento histórico
5. Sustancia económica	Determinar realidad subyacente	¿La forma jurídica refleja adecuadamente la realidad económica?	Valoración integral de toda la evidencia disponible

Fuente: Elaboración propia.

La utilidad práctica del modelo radica en que permite ordenar la actividad fiscalizadora siguiendo una secuencia lógica de validación de evidencia. Como ya se había adelantado, cada nivel constituye una condición necesaria para avanzar al siguiente, aunque ninguno resulta suficiente individualmente para acreditar plenamente una operación, en conjunto proporcionan el máximo nivel de acreditación previsto por el modelo. Tal cual se aprecia el énfasis deja de recaer en la existencia aislada de determinados documentos y pasa a centrarse en la capacidad del conjunto de la evidencia para explicar razonablemente la realidad económica de los hechos examinados.

5.4. Un ejemplo regional: la evolución del estándar en la jurisprudencia peruana

Una muestra de cómo este modelo se manifiesta en la práctica puede encontrarse en la jurisprudencia peruana. El Perú ofrece un ejemplo documentado de evolución hacia los niveles superiores del modelo, en el país se observa cómo el Tribunal Fiscal ha sostenido reiteradamente que los comprobantes de pago, aunque indispensables, no constituyen por sí solos prueba suficiente de la realidad de una operación cuando existen elementos que generan dudas razonables sobre su efectiva realización (Tribunal Fiscal del Perú, 2020a, 2020b). Igualmente, la Corte Suprema ha reconocido expresamente que la SUNAT puede desconocer los efectos tributarios de una operación formalmente documentada cuando la fiscalización demuestra, mediante la valoración conjunta de la evidencia disponible, que dicha operación carece de realidad económica (Corte Suprema de Justicia de la República del Perú, 2017).

Estos precedentes no constituyen casos aislados ni anecdóticos, sino una muestra de una tendencia jurisprudencial consolidada. La evolución observada revela un desplazamiento del estándar de valoración desde una exigencia predominantemente documental hacia una valoración integral de la evidencia, orientada a los niveles 4 y 5 del modelo propuesto.

6. Sustancia económica y límites a la recalificación: GAAR/SAAR

6.1. La doctrina de la sustancia económica y su codificación en la región

Como ya hemos establecido la acreditación documental de la existencia de una operación no agota el análisis tributario, una vez verificada razonablemente la realidad de los hechos —conforme al modelo desarrollado en la sección anterior—, surge una cuestión adicional, determinar cuál es la verdadera naturaleza económica de la operación acreditada y, como consecuencia establecer cuáles son los efectos jurídicos que de ella se derivan. Esta problemática está en el centro de uno de los principales debates del derecho tributario contemporáneo: la relación entre forma jurídica y sustancia económica.

Moreno et al., (2022) nos recuerdan que la doctrina de la sustancia económica se fundamenta en la premisa de que la determinación de los efectos impositivos debe atender a la realidad económica subyacente, prevaleciendo sobre la mera forma jurídica y que en su aplicación este principio busca asegurar que las operaciones cuenten con una finalidad de negocio legítima y generen consecuencias económicas tangibles, más allá de la obtención de ventajas fiscales, esto con la finalidad de prevenir el uso de estructuras legales que disimulen la verdadera naturaleza de los hechos y logren ventajas fiscales no deseadas por el legislador.

La doctrina comparada y la literatura sobre el tema, entre los que encontramos el trabajo de Isaac Gonzalo & Marcio (2025), resaltan que entre los criterios utilizados para evaluar la sustancia económica se incluyen: el propósito comercial, la creación de valor, la asunción de riesgos, la infraestructura operativa de las partes y el flujo real de bienes, servicios o activos financieros.

En este punto es necesario delimitar la sustancia económica de la acreditación de la realidad de la operación abordada en la sección 5, mientras la primera analiza si la transacción efectivamente tuvo lugar, la segunda se orienta a caracterizar su naturaleza económica y su impacto impositivo. Queda evidenciado que ambas categorías poseen un orden lógico, la validación fáctica de los hechos constituye un requisito previo para proceder, con sujeción al principio de legalidad, a la calificación de su esencia económica y derivar los efectos tributarios.

6.2. Frontera entre calificación ordinaria y elusión: la interacción GAAR/SAAR

La doctrina reconoce la importancia del principio de sustancia sobre la forma para evitar que los contribuyentes se sustraigan de sus obligaciones, sin embargo, también reconoce que su uso puede derivar en arbitrariedad administrativa cuando se lo utiliza para recalificar operaciones legítimas sin una justificación suficiente (Carvalho, 2014).

Por ello, existe consenso en considerar que esta potestad administrativa no autoriza a las AT a ignorar las estructuras jurídicas elegidas por los contribuyentes y exige que cualquier reconfiguración que realice la AT esté fundamentada en una comprobación motivada que demuestre una divergencia real entre la forma jurídica y el fondo económico de la transacción.

El tema no es pacífico y suele haber tensiones, incluso a nivel operativo como podemos apreciar cuando analizamos las normas antielusivas generales (GAAR) y específicas (SAAR) incorporadas en diversos sistemas tributarios como resultado de la influencia del proyecto BEPS de la OCDE (Dourado, 2015; Isaác Gonzalo & Marcio, 2025).

En principio, la delimitación entre ambos tipos de norma es clara, mientras que las GAAR facultan a la AT a desconocer los efectos fiscales de estructuras artificiosas mediante procedimientos con garantías reforzadas, las SAAR se dirigen a supuestos elusivos definidos de manera específica por la normativa, pero en la práctica aún subsiste una zona gris.

Un ejemplo relevante de esa situación es la diferenciación entre la calificación económica para fines de valoración y la recalificación con fines antielusivos, en el Perú este tema ha sido tratado a nivel judicial, y dentro de un proceso de casación judicial se ha precisado que la caracterización económica para aplicar métodos de precios de transferencia no equivale a la activación de la cláusula antielusiva general, por lo que no requiere seguir el procedimiento especial previsto para esta última.

El valor de la sentencia que se comenta no reside únicamente en su característica de precedente, sino en la problemática que emerge de ella y que debe ser resuelta, la necesidad de delimitar normativamente de manera clara e inequívoca la línea divisoria entre la potestad ordinaria de calificación económica y la aplicación de las cláusulas antielusivas a fin de reducir la litigiosidad.

6.3. Sustancia económica como complemento de la evidencia contable

En el contexto de la fiscalización tributaria, la evidencia contable y el principio de sustancia económica operan como categorías interdependientes. La primera provee los insumos probatorios básicos para la reconstrucción de los hechos económicos, el segundo, constituye el criterio necesario para su valoración jurídica y tributaria en búsqueda de la verdad material.

Es inoficioso intentar establecer la sustancia económica de una operación sin un soporte probatorio suficiente y viceversa, pero es evidente también que, si no se trasciende la dimensión puramente documental para examinar la naturaleza económica subyacente de la transacción bajo análisis, no estamos garantizando que los contribuyentes cumplan correctamente con su carga tributaria.

La relación de complementariedad que se ha explicado previamente configura de facto un mecanismo de doble salvaguarda: garantiza la vinculación de la imposición con la realidad económica frente a la instrumentalización de estructuras artificiosas y adicionalmente, resguarda la seguridad jurídica del contribuyente ante una eventual utilización inapropiada de la potestad recalificadora por parte de la AT.

La discusión sobre la evidencia contable no puede desligarse del objetivo último de la fiscalización tributaria el cual sigue siendo el reconstruir de la manera más fiel posible los hechos económicamente relevantes para la determinación de las obligaciones tributarias.

7. La carga de la prueba y la búsqueda de verdad material en la fiscalización

7.1. Verdad material y reconstrucción de la realidad económica

Sobre el tema de la verdad como constructo, la doctrina administrativa distingue entre *verdad formal* y *verdad material*. La primera, la verdad formal, se construye exclusivamente a partir de la información aportada por las partes y de las reglas procedimentales aplicables al caso. La segunda, la verdad material, exige que la autoridad administrativa despliegue una actividad dirigida a verificar cómo ocurrieron efectivamente los hechos, estando normalmente facultada a realizar actuaciones adicionales de comprobación y/o a incorporar nuevos elementos probatorios (Pacori, 2025).

Para los fines de la fiscalización tributaria, la verdad material no se orienta a resolver controversias documentales, sino de aproximarse razonablemente a la realidad económica susceptible de producir consecuencias tributarias. En el ámbito tributario la realidad económica normalmente se encuentra distribuida entre múltiples fuentes de información: comprobantes de pago, registros contables, documentación bancaria, información de terceros, registros electrónicos y evidencia digital, por ello, una aproximación exclusivamente formal (documental) suele resultar insuficiente para explicar adecuadamente operaciones que en los últimos años se han vuelto cada vez más complejas y digitalizadas.

En los marcos normativos de la región se ha institucionalizado el principio de verdad material como pilar del procedimiento administrativo, generando como consecuencia la exigencia hacia la AT para no tener un rol pasivo frente a la información suministrada por el contribuyente, por el contrario, se espera que la AT ejecute las diligencias que razonablemente sean necesarias para esclarecer los hechos en disputa, esta presión ha generado que la reconstrucción de la realidad económica adquiera prioridad frente a una lectura exclusivamente documental del procedimiento (Devis Echandía, 2019; Martínez, 2021; Taruffo, 2013).

7.2. Carga de la prueba y facilidad probatoria

La asignación de la responsabilidad sobre la carga probatoria es a la fecha imprescindible a fin de reducir la incertidumbre fáctica en el ámbito procesal. La doctrina clásica explica la diferencia entre la *carga subjetiva* —entendida como la exigencia de aportar elementos probatorios que respalden las pretensiones de las partes— y la *carga objetiva*, la cual opera como un criterio decisorio ante la carencia de medios probatorios. A partir de esta diferenciación asigna consecuencias jurídicas.

En el ámbito tributario ya existe una pauta distributiva consolidada de la responsabilidad sobre la carga tributaria que orienta la actuación de la administración y los administrados, tal cual nos lo señala Choi (2024), corresponde al ente administrador asumir la carga de la prueba respecto de los hechos que fundamentan sus reparos o ajustes, mientras que recae sobre el contribuyente el deber de acreditar los presupuestos fácticos que habilitan la aplicación de beneficios, deducciones, exoneraciones o regímenes de favor.

A pesar de que pareciera que el tema ya está cerrado por la abundancia de precedentes administrativos y judiciales, la creciente sofisticación de las transacciones económicas ha evidenciado limitaciones de este esquema tradicional y situaciones en las que la facilidad probatoria se encuentra en una de las partes con mayor cercanía a la fuente de conocimiento o a la posibilidad de confirmación de este.

Ante esta problemática, la doctrina ha formulado mecanismos correctivos orientados a prevenir soluciones contrarias a la razonabilidad, así, principios como la *facilidad probatoria*, la prohibición de solicitar *pruebas diabólicas* y la denominada *carga dinámica de la prueba* convergen en un mismo remedio procesal que trasladan el deber de aportación de evidencia al sujeto que, por su posición material, se encuentra en mejores condiciones de satisfacer la exigencia.

La relevancia de estos mecanismos se intensifica en entornos de digitalización acelerada, en efecto, en este entorno, si bien los contribuyentes normalmente gestionan su propia documentación, las autoridades fiscales cuentan con facultades habilitantes para recabar información de terceros, efectuar validaciones masivas de datos y acceder a fuentes externas inalcanzables para los particulares. Por el contrario, en situaciones en las que, a pesar de la existencia de convenios de asistencia administrativa entre AT, el contribuyente está más cerca de la fuente de conocimiento directo, por lo que este debe aportar las pruebas.

Lo anterior muestra cómo la discusión sobre la carga de la prueba, y quién la detenta, deja de plantearse únicamente como una cuestión de asignación de riesgos procesales y pasa a integrarse dentro de un objetivo más amplio: el de construir una explicación razonablemente fundada de los hechos que originan la obligación tributaria, en la que las partes deben desplegar sus mejores esfuerzos.

7.3. Tendencias del derecho comparado

Aunque la distribución de la carga probatoria varía entre los diversos sistemas tributarios, se puede apreciar una tendencia convergente hacia modelos que amalgaman las obligaciones de acreditación con deberes proactivos de colaboración, a continuación, y solo para fines ilustrativos comentaremos algunas experiencias.

En el ámbito estadounidense el esquema tradicional impone al contribuyente el deber de desvirtuar la determinación de la autoridad tributaria (*presumption of correctness*), desde la reforma introducida por el *IRS Restructuring and Reform Act* de 1998 —codificada en la sección 7491 del *Internal Revenue Code*— la carga puede trasladarse al *Internal Revenue Service* cuando el contribuyente aporta evidencia verosímil y ha cumplido razonablemente con sus obligaciones de conservación de registros y cooperación durante la fiscalización (Knight & Knight, 1999; Choi, 2024), apreciamos en este modelo un tránsito hacia la carga dinámica que se encuentra consignada expresamente en la ley y que está condicionada al comportamiento cooperativo previo del contribuyente.

Otra experiencia la encontramos en el ordenamiento alemán, este se estructura sobre el principio de *investigación de oficio* (*Untersuchungsgrundsatz*, artículo 88 de la *Abgabenordnung*), el cual vincula a la administración al esclarecimiento de los hechos relevantes con independencia de las alegaciones de las partes (Özdiler Küçük, s.f.). El mandato coexiste con deberes reforzados de cooperación por parte del contribuyente, sobre todo en operaciones transfronterizas (Etel & Strzelec, 2021) reconociendo la limitación estructural de cualquier AT, a pesar de la posibilidad de activar asistencia

administrativa de otras jurisdicciones, esto es su limitada capacidad para investigar hechos ocurridos fuera de su jurisdicción.

En Japón, tal como lo señala Choi (2025) se ha desarrollado una discusión doctrinal y jurisprudencial propia sobre esta materia, en este país, a diferencia del modelo estadounidense, la carga de la prueba en el contencioso tributario tiende a recaer, al menos inicialmente, sobre la autoridad fiscal. En el país, la práctica administrativa reconoce igualmente deberes de colaboración del contribuyente en la etapa de fiscalización, en una lógica más cercana al modelo cooperativo descrito en la sección 7.4.

También podemos señalar la experiencia de los países de la ALADI, en estos, a pesar de las heterogeneidades institucionales, se identifica un patrón común: la administración debe acreditar los hechos constitutivos de sus reparos, mientras que el contribuyente conserva la carga de sustentar los elementos que justifican tratamientos tributarios favorables (Yacolca et al., 2012; Gaona et al., 2025), situación que confirma que la tendencia regional en los países de Latinoamérica se orienta hacia modelos de responsabilidad compartida en la edificación del acervo probatorio.

Finalmente, la experiencia de Georgia ilustra cómo economías con reformas institucionales más recientes han enfrentado tensiones similares sobre las garantías procesales del contribuyente en el diseño de sus mecanismos de resolución de controversias tributarias (Gvenetadze, 2025), lo que permite asumir que las tensiones examinadas en esta sección no son exclusivas de sistemas jurídicos maduros; por el contrario, son un problema estructural de cualquier AT.

7.4. Del deber probatorio a los modelos cooperativos de fiscalización

La convergencia entre la *verdad material*, los principios de *facilidad probatoria* y la *evidencia contable*, según lo tratado previamente nos permite apreciar una evolución progresiva hacia modelos cooperativos de fiscalización, en este enfoque, la reconstrucción de la realidad económica deja de ser entendida como una tarea unilateral para entenderse como un proceso colaborativo, orientado al esclarecimiento de los hechos determinantes para la obligación tributaria. La evolución conceptual señalada puede esquematizarse en la siguiente secuencia:

EVIDENCIA CONTABLE → ACREDITACIÓN DE LA REALIDAD DE LA OPERACIÓN → SUSTANCIA ECONÓMICA → VERDAD MATERIAL → DETERMINACIÓN TRIBUTARIA

En este proceso la evidencia contable se constituye en el punto de partida analítico del proceso, permitiendo validar la realidad de las operaciones examinadas. Posteriormente, el análisis de la sustancia económica ofrece la interpretación esencial sobre la naturaleza de los hechos acreditados.

El principio de verdad material integra y sistematiza dichos elementos dentro de una narrativa que pretende ser coherente y explicativa de los acontecimientos controvertidos, a fin de llegar a la determinación tributaria como la consecuencia jurídica de los hechos razonablemente reconstruidos.

La eficacia de la labor fiscalizadora no se basa exclusivamente en la aplicación técnica de las reglas sobre la carga de la prueba anteriormente reseñadas, sino en la capacidad institucional de la AT, en su conjunto, para fundamentar sus

decisiones con base en evidencia suficiente, confiable y consistente con la realidad económica observada. Esto funciona así tanto en los modelos tradicionales de cumplimiento adversarial como en los recientes modelos cimentados en el cumplimiento cooperativo, sustentados en la transparencia, el intercambio oportuno de información y la colaboración técnica.

Con respecto a los nuevos programas de cumplimiento colaborativo, el modelo funciona bastante bien, tal cual lo reportan Adams & Bauer (2023), los mismos que en su trabajo asocian estos esquemas, que asumen este deber de colaborar para construir la verdad material, con una reducción de las controversias, una mayor consistencia en el cumplimiento tributario y una mejor comprensión de los riesgos fiscales por parte de los actores involucrados.

8. Evidencia digital y fiscalización electrónica

La irrupción de la tecnología en el ámbito de los negocios ha promovido la digitalización de los procesos de la empresa, y esto ha transformado profundamente los procesos de generación, custodia y valoración de la evidencia en los procedimientos tributarios al darse una progresiva sustitución de la documentación física por registros electrónicos.

Las empresas, por mutuo propio o inducidas por las AT han hecho este tránsito, y esto ha generado nuevas modalidades de acreditación de hechos económicos que plantean a su vez desafíos significativos respecto a la autenticidad, integridad, conservación y trazabilidad de la información. Estos desafíos aún no han sido administrados eficientemente y siguen generando tensiones entre el contribuyente y el sector público.

Sin perjuicio de lo anterior, los criterios analizados en las secciones precedentes (relevancia, confiabilidad, suficiencia, persuasividad y acreditación de la realidad económica) mantienen plena vigencia, pero requieren ser adecuados para su aplicación correcta en un medio esencialmente digital caracterizado por la automatización, el procesamiento masivo de datos y el rol determinante de los sistemas tecnológicos en la construcción del acervo probatorio.

8.1. El concepto de evidencia digital y su confiabilidad

Zambrano & Pérez (2025) señalan que la evidencia digital puede ser definida como el conjunto de información generada, transmitida, almacenada o conservada por medios electrónicos, cuya idoneidad permite acreditar hechos jurídicamente relevantes. En esta categoría podemos ubicar a diversos elementos, tales como comprobantes y registros contables electrónicos, declaraciones telemáticas, bases de datos corporativas y los metadatos vinculados a documentos digitales, entre otros.

La distinción fundamental frente a la evidencia documental física y la digital se encuentra en la dependencia intrínseca de la *evidencia digital* a los *sistemas tecnológicos* que la generan, gestionan y resguardan. Por ello, su valoración probatoria excede al análisis del contenido informativo y requiere adicionalmente, el examen y validación de los protocolos técnicos empleados para asegurar la integridad, autenticidad y trazabilidad de los datos. En esta línea de entendimiento ya ha transitado el Tribunal Fiscal peruano el cual ha señalado esta necesidad en resoluciones que ha emitido en los últimos años.

Aquí ha habido también una evolución, a diferencia de la autenticidad en soportes físicos, la cual suele asociarse a signos externos como firmas o sellos, la validez probatoria de los registros electrónicos depende de la implementación de mecanismos técnicos —tales como firmas electrónicas, sellos de tiempo o certificaciones de cadena de custodia— que posibilitan la atribución de autoría y descartan razonablemente alteraciones posteriores (Zambrano & Pérez, 2025).

Queda claro que la confiabilidad de los registros digitales se basa en la robustez de los sistemas de registro, la integridad de los datos almacenados y la eficacia de los controles de conservación y que, si bien el avance tecnológico transforma las

metodologías de verificación, aún permanece inalterable la exigencia de una evaluación crítica sobre la calidad y el valor probatorio de la información aportada.

8.2. Integridad, autenticidad y trazabilidad digital

Corresponde definir algunos conceptos, el primero el de *integridad*, esta puede definirse como la garantía de que la información conserva el mismo contenido que tenía al momento de su creación o captura, por su parte la *autenticidad* se refiere a la posibilidad de atribuir razonablemente la información a una fuente determinada (Platonov, 2025).

Para apreciar mejor esta distinción, analicemos el caso de los comprobantes de pago electrónicos (e-cdp), en este caso la *validez probatoria* del documento está supeditada a la concurrencia de elementos que ratifiquen su emisión legítima por el sujeto identificado, la materialidad de la transacción subyacente, la integridad de su contenido frente a alteraciones y su consistencia con el acervo probatorio complementario que le da soporte.

En este caso podemos apreciar que lejos de configurarse como categorías autónomas respecto a la teoría probatoria clásica estas condiciones representan, en esencia, la evolución del tema y se convierten en manifestaciones tecnológicas de los criterios de confiabilidad previamente analizados.

En este escenario digital la *trazabilidad* adquiere una importancia aún mayor, la literatura internacional define los *sistemas de trazabilidad* como mecanismos que permiten reconstruir secuencialmente las actividades realizadas sobre una determinada información, registrando quién ejecutó una acción, cuándo ocurrió y cómo se relaciona con otros eventos relevantes (Regueiro et al., 2021; Kupec et al., 2022).

En el ámbito tributario, esto facilita a las AT reconstruir operaciones económicas mediante la integración de comprobantes electrónicos, registros contables digitales, transferencias bancarias y sistemas logísticos. Mientras mayor sea la capacidad de reconstruir una operación mediante registros electrónicos interrelacionados, mayor será la confiabilidad atribuible a la conclusión alcanzada. Esto explica por qué las AT vienen apostando a la construcción de un ecosistema completamente digital de la gestión del sistema tributario e impulsan una contabilidad electrónica completa entre los administrados.

8.3. Facturación electrónica: un ejemplo regional de trazabilidad digital

La implementación de sistemas de facturación electrónica obligatoria constituye, hoy, una medida común a un número creciente de administraciones tributarias de Latinoamérica (Calijuri, 2024). La explicación a esta tendencia es que las AT han encontrado que estos sistemas poseen una ventaja importante respecto a los documentos tradicionales, en efecto, al generarse dentro de sistemas estructurados que permiten verificar su emisión, recepción, registro y conservación, facilitan la realización de cruces masivos de información fortaleciendo de esta manera la capacidad de las administraciones para identificar inconsistencias o patrones de riesgo.

El caso peruano documentado, por Bellon et al. (2022), sobre la implementación gradual de la facturación electrónica obligatoria en el país encontró que la adopción del comprobante de pago electrónico incrementó de forma significativa las ventas declaradas por las empresas obligadas a emitirlo, sin producir un efecto equivalente sobre las compras declaradas,

esto es un patrón consistente con una mejora real en el cumplimiento tributario, el estudio encontró que no hubo un simple desplazamiento contable entre periodos y que dicho efecto fue aún más pronunciado en sectores con mayor interacción con consumidores finales.

A pesar de lo anterior Grijalva Salazar et al. (2023) estudiando la adopción de la facturación electrónica por micro y pequeñas empresas documentó que la efectividad probatoria depende críticamente del nivel de capacitación técnica y de la calidad de los sistemas de información del propio contribuyente, lo que confirma con evidencia empírica que la confiabilidad de un registro electrónico no es una consecuencia de su naturaleza digital en sí misma, sino de la calidad de los mecanismos con los que fue generado y conservado.

Corresponde resaltar que la digitalización no reduce las complicaciones intrínsecas a la acreditación de la realidad económica, ya hemos establecido que la sola existencia de un comprobante electrónico válido no confiere autenticidad automática a la operación documentada, por lo que este tipo de evidencia sigue estando supeditada a los mismos estándares de valoración expuestos en las secciones 3 y 5 del presente trabajo potenciados por las nuevas capacidades avanzadas de interconexión y análisis masivo de datos.

8.4. Blockchain y nuevas formas de evidencia

La literatura académica ha venido identificando a la tecnología blockchain como una herramienta de vanguardia para robustecer la fiabilidad probatoria (Nembe et al., 2024). La arquitectura de registros distribuidos optimiza la integridad, autenticidad y trazabilidad de los datos al emplear mecanismos de almacenamiento inmutables. Así, a la par de facilitar la auditoría de transacciones, previenen también de manera eficaz la alteración *ex post* de la información (Han et al., 2022).

En algunos trabajos se sugiere la adopción de modelos de contabilidad de triple entrada (*triple-entry accounting*) soportados en blockchain (Cai, 2019), y se plantea que este enfoque permitiría que cada transacción sea registrada y validada simultáneamente por las partes involucradas y un tercero de confianza, minimizando de esta manera el margen para la emisión de comprobantes correspondientes a operaciones inexistentes. La propuesta es atractiva, y es un paso natural en el proceso de mejora del ecosistema digital que mejora el control de las AT.

El camino no está exento de problemas, se puede encontrar en algunos estudios la advertencia sobre barreras críticas relacionadas con la escalabilidad, la interoperabilidad, la protección de datos y la complejidad operativa que podrían generarse (Pellegrino & Stasi, 2024), esto aconseja ser cautos en este tema, si bien el potencial probatorio de esta tecnología es considerable, su integración efectiva en los procedimientos tributarios plantea todavía desafíos regulatorios significativos, que deben ser estudiados de manera holística antes de su adopción.

9. Inteligencia artificial, analítica de datos y fronteras probatorias

La transformación digital en el ámbito de la fiscalización tributaria no puede entenderse como la simple migración del soporte físico al electrónico, plantea riesgos, desafíos y oportunidades que deben ser analizadas y gestionadas.

En la perspectiva de las AT la disponibilidad de grandes volúmenes de datos las ha impulsado a adoptar herramientas de inteligencia artificial, *machine learning* y analítica avanzada las cuales han reconfigurado sustancialmente los paradigmas de construcción, análisis y valoración de la prueba tributaria (Atayah & Alshater, 2021).

El desarrollo de este ecosistema cada vez más digital hace pensar en la prospectiva de evolucionar hacia modelos esencialmente automáticos de control y determinación tributaria, esto no es una prospectiva sin base, ya hay algunos intentos, podemos señalar a la Fiscalización Parcial Electrónica como un ejemplo, en proceso de desarrollo y consolidación, que existe en Perú.

Corresponde reconocer que estas tecnologías incrementan la capacidad de detección de riesgos y optimizan los mecanismos de supervisión y que abren la posibilidad de usar de manera masiva técnicas de auditoría asistidas por computador (TAAC). Pero también corresponde reconocer que esta irrupción en el modelo tradicional plantea desafíos críticos en términos de transparencia algorítmica, explicabilidad y salvaguarda del debido procedimiento.

La reflexión sobre el tema es que el problema no reside solo en trabajar sobre la premisa si la inteligencia artificial reemplazará las funciones fiscalizadoras o qué parte del proceso de fiscalización, sino definir, a partir de la realidad inevitable de que la irrupción de la tecnología es inevitable, como esta transformará los procesos probatorios indispensables para acreditar la realidad económica de las operaciones.

9.1. Big Data y transformación de la evidencia tributaria

Ya hemos señalado previamente que el incremento en la disponibilidad de información digital no solo ha redefinido la aproximación de la AT al cumplimiento tributario, sino que también ha redefinido la esencia probatoria en el ámbito de la fiscalización tributaria. A diferencia de la fiscalización tradicional circunscrita a muestras limitadas, la capacidad de procesamiento actual permite a las AT, gracias a los comprobantes de pago electrónicos y su capacidad de acceso a información de terceros, a examinar poblaciones de datos de manera exhaustiva, facilitando así la identificación de patrones conductuales y la detección de irregularidades con una cobertura anteriormente inalcanzable.

La literatura de frontera resalta que la implementación de herramientas analíticas avanzadas posibilitando la integración de datos provenientes de fuentes estructuradas y no estructuradas potenciando significativamente la capacidad de las AT para identificar desviaciones, relaciones económicas anómalas y vectores de riesgo críticos para la fiscalización (Fedyk et al., 2022; Peng, 2025).

Pero este desarrollo de la capacidad de detección debe tener también una evolución en el ámbito probatorio, desde una óptica probatoria, esta evolución no exime del imperativo de acreditar los hechos mediante pruebas fidedignas, coherentes y contrastables a fin de reducir la posibilidad de error tanto en el procesamiento de los datos como en la calidad de los datos de origen.

A los efectos del tema tratado en este documento debe quedar claro que, si bien el componente tecnológico optimiza la capacidad de detección, la construcción probatoria no se ha reducido, y sigue requiriendo de manera irrenunciable e insoslayable de procesos rigurosos de validación y corroboración.

9.2. Inteligencia artificial y fiscalización basada en riesgos

La integración de sistemas de inteligencia artificial a los procesos de control fiscal amplía la capacidad analítica de las AT ya que les permite implementar algoritmos avanzados para el reconocimiento de anomalías, la categorización de riesgos y la detección de patrones conductuales inusuales en vastos conjuntos de datos que les permite orientar mejor sus tratamientos a los riesgos tributarios.

La literatura de frontera viene corroborando el hecho de que la adopción de estas tecnologías se correlaciona con optimizaciones sustanciales en la capacidad fiscalizadora y la precisión analítica, particularmente al maximizar el alcance del control y robustecer la detección precoz de contingencias (Fedyk et al., 2022; Qader & Çek, 2024). Los estudios también reportan la transición de paradigmas reactivos hacia modelos de fiscalización preventiva basados en riesgos, modelos en los cuales la determinación de las actuaciones (tratamientos) y la distribución de recursos se fundamentan progresivamente en la analítica automatizada (López, 2024).

Lo anterior es correcto, pero no debemos olvidar que los resultados derivados de estos algoritmos carecen de naturaleza probatoria intrínseca. El objetivo de su uso es delimitar ámbitos que requieren un escrutinio detallado, bajo la óptica jurídica, la inteligencia artificial es un instrumento de orientación para la localización de evidencias, sin que su uso exima de las etapas posteriores de obtención, validación y valoración probatoria (Perlatti & Verneti, 2026).

9.3. Riesgos probatorios y sesgo de automatización

La creciente adopción de inteligencia artificial en el ámbito de la AT ha generado desafíos sustanciales para la integridad de los procesos de toma de decisiones. En diversos trabajos se identifica, como riesgos predominantes, la opacidad de los algoritmos (efecto “caja negra”), la presencia de sesgos intrínsecos en los conjuntos de datos de entrenamiento y las dificultades inherentes para la explicabilidad de las inferencias producidas por modelos de aprendizaje automático complejos (Hu et al., 2023; Kokina et al., 2025).

Un riesgo muy importante a gestionar por parte de las AT es el sesgo de automatización (*automation bias*), un sesgo que se manifiesta en la tendencia del decisor a otorgar un grado de confianza desproporcionado a las salidas de los sistemas automatizados comprometiendo su capacidad analítica y afectando su juicio crítico. La literatura documenta que este sesgo se acentúa cuando los resultados algorítmicos se presentan con altos niveles de complejidad técnica o cuando su validación externa resulta complicada de realizar (Campbell et al., 2023; Romeo & Conti, 2025).

Este sesgo adquiere una dimensión crítica en el ámbito de la fiscalización tributaria, se puede apreciar en la circunstancia de que una alerta emitida algorítmicamente sea errónea y no se detecte este error, el decisor podría considerar que esta distorsión es correcta y no active las etapas mínimas de contraste y validación probatoria generando que todo el esfuerzo de la AT no sea solamente improductivo, sino que le genere daño reputacional.

Una opción de controlar este riesgo es la aplicación del principio de escepticismo profesional, tratado en secciones precedentes, el cual cobra una vigencia renovada y fundamental para evitar excesos e impactos reputacionales que minen la confianza y la percepción de efectividad de la AT.

9.4. La persistencia del juicio profesional

Pese al desarrollo observado en los últimos años de los impactos y potencialidades de la tecnología aplicada y de la inteligencia artificial, el consenso académico, por el momento, es sostener de manera uniforme que estas tecnologías no desplazarán la necesidad del juicio humano experto (Chen & Fan, 2025), en el tema tributario sigue siendo necesaria la ponderación de la realidad económica de las operaciones, junto con la interpretación de su contexto y la calificación jurídica de sus efectos, y esto nos lleva a necesitar una intervención profesional cualificada.

Los investigadores señalan que la integración de la inteligencia artificial en la fiscalización tributaria no debe plantearse como una sustitución o desplazamiento hacia la IA, sino que debe instrumentalizarse bajo un objetivo de rol coadyuvante. Las nuevas tecnologías permiten escalar en capacidad analítica, agilizar la identificación de riesgos y optimizar la asignación de recursos administrativos, pero, la valoración de la evidencia para llegar a conclusiones debe permanecer como una prerrogativa intrínsecamente humana.

9.5. Garantías mínimas frente a la fiscalización algorítmica

En varios estudios incluyendo el de Guglyuvatyy (2025) se resalta que la integración de la inteligencia artificial en la función de control tributario demanda el establecimiento de salvaguardas compatibles con los principios de motivación, contradicción y verdad material que rigen la actividad probatoria, una actuación adecuada de la AT apunta a la necesidad de que las AT deban otorgar tres garantías fundamentales a los administrados:

- **Primera:** *Trazabilidad algorítmica*, cuando un sistema automatizado genera una alerta de riesgo que dispara una actuación fiscalizadora es imperativo que los elementos que fundamentan dicha señal puedan ser reconstruidos. Tal como lo señalan Gupta & Bansal (2026), esto no debe entenderse como la exigencia de revelación exhaustiva del funcionamiento interno del algoritmo, sino como la garantía de poder explicar documentalmente los hechos y patrones concretos que justifican la intervención administrativa.
- **Segunda:** *Corroboración humana previa a la adopción de decisiones con incidencia tributaria*, se debe garantizar que las conclusiones derivadas de sistemas automatizados sean verificadas mediante evidencia recabada y valorada conforme a los estándares de calidad como los establecidos en este documento, por ello, ninguna inferencia algorítmica debe constituir, de manera aislada, el sustento suficiente para la formulación de un reparo tributario (Singh & Sehgal, 2025).

- **Tercera.** *Derecho al conocimiento de los fundamentos de la selección automatizada*, en toda actuación administrativa derivada de procesos de análisis de riesgos, el contribuyente debe poder tener acceso a un nivel de información suficiente que le permita comprender las premisas de dicha selección a fin de ejercer adecuadamente su derecho de defensa (Bermeo, 2026).

Las garantías anteriormente señaladas no pretenden ser una limitación al uso de la inteligencia artificial en la fiscalización, su propósito es solo asegurar que el despliegue tecnológico no genere disrupciones en la actuación de la AT que impliquen alguna tensión con los principios de calidad de la evidencia, motivación y debido procedimiento que sustentan la actividad probatoria tradicional.

La premisa de trabajo de las AT debe partir por entender que la IA potencia significativamente las capacidades analíticas de la administración, pero su uso no puede alterar el objetivo primordial de la fiscalización: acreditar fehacientemente la realidad económica de los hechos con relevancia tributaria, labor que sigue descansando en los principios que gobiernan la construcción de la evidencia los cuales mantienen su vigencia y naturaleza.

10. Consideraciones prácticas para la implementación del modelo de evidencia

En las secciones previas hemos consolidado un marco conceptual para la construcción y valoración de la evidencia contable, esta sección traslada estos fundamentos al ámbito práctico mediante la propuesta de herramientas operativas destinadas a los equipos de fiscalización.

La sistematización busca facilitar la integración de la metodología propuesta en los manuales de auditoría, protocolos de documentación y programas de capacitación de las AT permitiendo su adaptación a las particularidades normativas y a la capacidad institucional de las diferentes jurisdicciones.

10.1. Del modelo conceptual a la lista de verificación por niveles

El modelo de construcción progresiva de la evidencia contable (sección 5.3) puede convertirse en una lista de verificación operativa que oriente al fiscalizador durante el desarrollo del procedimiento, sin sustituir su juicio profesional:

Tabla 4: Lista de verificación

Nivel	Pregunta operativa para el expediente
1. Existencia documental	¿Se ha identificado y recabado la totalidad de la documentación sustentatoria disponible?
2. Corroboración	¿Existen fuentes independientes —contratos, correspondencia comercial, órdenes de compra— que respalden la documentación primaria?
3. Trazabilidad	¿Puede reconstruirse la secuencia completa de la operación, desde su origen hasta su registro contable y su liquidación?
4. Consistencia económica	¿La operación resulta razonable a la luz de la capacidad operativa y el comportamiento histórico del contribuyente?
5. Sustancia económica	¿La forma jurídica adoptada refleja adecuadamente los efectos económicos reales de la operación?

La lista anterior no busca agotar el análisis mecánicamente sino dejar constancia expresa, en el expediente, del nivel hasta el cual fue posible acreditar cada operación observada —y de las razones por las que, en su caso, no fue posible avanzar a un nivel superior. La trazabilidad del análisis del auditor es un insumo esencial tanto para las instancias revisoras como para la construcción de la estrategia defensiva ante los órganos judiciales.

Corresponde mostrar el funcionamiento del modelo y para ello, usaremos una transacción de compra, en este caso la exhibición de una factura permite acreditar, exclusivamente, el nivel de existencia documental existe o no existe y sobre esa base se rechaza en origen la transacción a efectos del IVA. Superado este nivel, la incorporación de soportes auxiliares —tales como órdenes de compra, correspondencia comercial o pruebas de recepción de servicios— faculta alcanzar el nivel de corroboración.

Siguiendo con el análisis del caso, la reconstrucción sistémica de la cadena operativa —que comprende contratación, ejecución, liquidación y registro contable— permite acreditar el nivel de trazabilidad. Por otro lado, el examen de la

capacidad técnica de los sujetos involucrados y la lógica económica de la transacción posibilita determinar el nivel de consistencia económica (las reglas peruanas de los Sujetos sin capacidad operativa ejemplifican la exigencia de este nivel). Finalmente, la sustancia económica de la operación queda fehacientemente acreditada cuando el acervo probatorio obtenido demuestra que la estructura jurídica adoptada es congruente con la realidad económica de los hechos.

10.2. Estándares mínimos de documentación del expediente

La calidad de la evidencia recabada durante la fiscalización depende, en gran medida, de la disciplina con que se documenta el propio proceso de obtención y valoración. A partir de los criterios de relevancia, confiabilidad, suficiencia y persuasividad desarrollados en la sección 3, planteamos los siguientes estándares mínimos:

- **Fundamentación de la relevancia probatoria:** Este estándar exige motivar expresamente la pertinencia de cada elemento de prueba incorporado al expediente evitando integrar documentos carentes de conexión directa con los hechos objeto de fiscalización.
- **Registro integral de la evidencia contradictoria:** Bajo este estándar se debe documentar con igual diligencia tanto los elementos que fundamentan el reparo como aquellos que lo desvirtúan junto con las razones que hacen que la fiscalización desestime los últimos.
- **Trazabilidad de la cadena de corroboración:** Debe sistematizarse y documentarse la labor de contrastación realizada detallando las fuentes independientes analizadas, el método de validación cruzada y las conclusiones derivadas de este cotejo en tanto sean relevantes para sustentar una observación.

La incorporación de estos estándares en el proceso de fiscalización no requiere cambios normativos, siendo únicamente buenas prácticas de gestión administrativa son susceptibles de ser integradas sin mayor restricción en los procesos operativos de fiscalización.

10.3. Criterios de aseguramiento de calidad de la evidencia

En la literatura especializada sobre auditoría financiera se señala que la calidad de la evidencia probatoria no se basa en el juicio aislado del evaluador, sino que se sustenta en mecanismos institucionales de supervisión (Taib et al., 2024). Esta misma realidad se encuentra en el ámbito de la fiscalización tributaria, la calidad de la evidencia requiere de la implementación de instancias de revisión de calidad previas al cierre de la fiscalización.

En el contexto de las AT los controles son necesarios para todos los casos, pero deben ser progresivamente más exigentes cuando más complejo es el tema tratado, en los casos complejos, estos controles deben orientarse a verificar críticamente la suficiencia de la corroboración, la coherencia lógica entre el acervo probatorio recabado y las conclusiones alcanzadas, la manera como el auditor resolvió cualquier elemento contradictorio detectado durante el procedimiento de auditoría.

La revisión bajo este enfoque no debe interpretarse como un control jerárquico, mecánico orientado a demostrar el funcionamiento de una línea de dependencia, sino que debe entenderse como lo que busca ser, una capa adicional de escepticismo profesional institucional, en alineación con el estándar desarrollado en la sección 4.4.

10.4. Lineamientos para la capacitación de equipos de fiscalización

La implementación efectiva del marco conceptual propuesto aconseja un componente de capacitación continua, a tal efecto, se identifican cuatro ejes formativos fundamentales derivados de los análisis presentados:

- **Primero**, la instrucción en los criterios de calidad probatoria de las normas NIA/ISA 500, adaptados a la praxis tributaria.
- **Segundo**, el fortalecimiento del escepticismo profesional entendido como metodología analítica rigurosa, distanciándolo de una postura de suspicacia generalizada.
- **Tercero**, la profundización técnica sobre los límites entre la calificación económica ordinaria y la aplicación de cláusulas antielusivas, a fin de evitar el uso discrecional de la recalificación.
- **Cuarto**, la alfabetización digital necesaria para discernir el alcance y las restricciones probatorias de las herramientas de analítica de datos e inteligencia artificial, con especial atención en mitigar los riesgos derivados del sesgo de automatización.

La experiencia internacional ratifica que la implementación de un marco doctrinal requiere articularse con programas de formación institucional sostenidos a fin de asegurar la competencia técnica del personal (Asian Development Bank, 2018).

10.5. Posibles usos institucionales del modelo

El modelo que hemos venido desarrollando es potencialmente útil a las AT, entre sus posibles aplicaciones podemos señalar:

- la formulación de manuales o lineamientos operativos de fiscalización;
- el diseño de instrumentos de verificación de ejecución de procedimientos de auditoría;
- la capacitación continua de los equipos técnicos;
- la estandarización de criterios internos de valoración probatoria;
- el fortalecimiento de los mecanismos de documentación y aseguramiento de la calidad en la gestión de expedientes;
- la estructuración de metodologías para el análisis de evidencia digital y de los resultados derivados de herramientas de analítica de datos e inteligencia artificial.

Uno de los aportes de este modelo es su capacidad de ofrecer un marco de referencia analítico y unificado para la evaluación de la evidencia que le permite actuar como un instrumento complementario que respeta, sin pretender sustituir, los estándares legales y procesales vigentes en cada jurisdicción.

Conclusiones

La auditoría tributaria contemporánea se desenvuelve en un entorno marcado por una creciente complejidad económica, la digitalización de las actividades empresariales y el acceso a múltiples fuentes de información. Este contexto ha reconfigurado la actividad de las AT en múltiples niveles incluyendo los requerimientos probatorios de las AT, los cuales le han trasladado la responsabilidad de demostrar los hechos con trascendencia fiscal para lo cual debe utilizar criterios de valoración orientados a reconstruir la realidad económica subyacente a las operaciones.

La evidencia contable debe ser entendida como una categoría especializada de información orientada a sustentar la verificación de hechos económicamente significativos para determinar las obligaciones tributarias. El valor probatorio de la misma no es el resultado de la posesión de documentos, registros o comprobantes aislados, sino de la capacidad de todo el acervo en su conjunto para ofrecer una explicación coherente de la realidad económica examinada.

Los criterios de *relevancia*, *confiabilidad*, *suficiencia* y *persuasividad*, definidos en las normas NIA/ISA 500, proporcionan un marco idóneo para evaluar la calidad probatoria en el ámbito de la fiscalización tributaria (Espinosa-Jaramillo et al., 2025) y deben ser adoptados expresamente para el examen de la evidencia tributaria.

La validación de la realidad económica de una transacción exige un proceso de construcción probatoria que supera el plano de la existencia documental, la propuesta realizada en este trabajo de un modelo de construcción progresiva de la evidencia contable, estructurado en cinco niveles jerárquicos: existencia documental, corroboración, trazabilidad, consistencia económica y sustancia económica, permite articular conceptualmente los desafíos probatorios que afrontan las AT proporcionando una estructura analítica susceptible de adaptación.

La interconexión entre evidencia contable, sustancia económica, verdad material y carga de la prueba debe ser comprendida como un todo a los efectos de reconstrucción de la realidad económica, cada una de ellas tiene su ámbito que complementa a los otros dos, mientras que la evidencia permite probar los hechos, la sustancia económica facilita su debida interpretación tributaria y la verdad material guía la labor administrativa hacia la aprehensión efectiva de los acontecimientos relevantes. Las normas sobre carga de la prueba funcionan como mecanismos de distribución de responsabilidades, todo en conjunto funciona como pilares complementarios de la fiscalización tributaria contemporánea.

La transformación digital ha impactado al ecosistema de cumplimiento tributario alterando significativamente los procedimientos de obtención, organización y evaluación de las pruebas, la extensión del uso de la facturación electrónica, los registros digitales, el cruce masivo de datos y el empleo de analítica avanzada otorgan a las administraciones tributarias mayores capacidades de control (Orozco, 2026), pero, no libera a las AT del deber de valorar críticamente la calidad del acervo probatorio, de tal forma que los criterios de relevancia, confiabilidad, suficiencia y corroboración siguen siendo vigentes con independencia del soporte técnico empleado.

La integración de la inteligencia artificial en los procesos de auditoría es uno de los desafíos más significativos para el desarrollo de la evidencia tributaria moderna, la IA brinda oportunidades significativas pero como garantía hacia los

contribuyentes no debe plantearse que sustituya el juicio profesional humano y debe garantizarse a los administrados que la decisión final la toma un funcionario especializado como una condición mínima para salvaguardar la legitimidad y las garantías inherentes al procedimiento tributario.

Implicaciones para las administraciones tributarias

Las conclusiones precedentes refrendan que la modernización de la fiscalización tributaria trasciende la simple adopción de nuevas fuentes informativas o instrumentos tecnológicos, la transformación de las AT en el nuevo ecosistema en construcción requiere de un cambio en los paradigmas empleados para la construcción, estructuración y valoración del acervo probatorio que sirve de base a las actuaciones de las AT.

Considerando lo anterior el modelo de construcción progresiva de la evidencia contable propuesto en este documento se configura como un mecanismo de soporte para robustecer la calidad técnica de la fiscalización previa adaptación al entorno institucional. El valor del modelo reside en ofrecer un marco metodológico que facilita la organización del análisis probatorio, optimiza la motivación de los actos administrativos y permite la migración de enfoques centrados en el soporte documental hacia un modelo orientado a la acreditación de la sustancia económica.

Lo anterior señala la conveniencia de que las AT potencien sus procedimientos de fiscalización adoptando metodologías de construcción progresiva de evidencia, integrando a los efectos criterios de corroboración, trazabilidad y evaluación de consistencia económica superando así el modelo de revisión documental convencional.

Para lograr lo anterior, las AT deben incorporar los atributos de calidad probatoria establecidos en las normas NIA/ISA 500 como referentes rectores para la obtención, valoración y registro de la información en el marco de las auditorías tributarias.

Adicionalmente, las AT deben definir estándares institucionales robustos para la gestión de evidencia digital, garantizando la autenticidad, integridad, trazabilidad y conservación de la información empleada en las actuaciones fiscalizadoras, así mismo deben implementar mecanismos de gobernanza para la adopción de analítica avanzada e inteligencia artificial, asegurando que todas las decisiones con incidencia tributaria estén sujetas a validación humana, fundamentación adecuada y en todo momento garantice el derecho de contradicción del contribuyente.

Se requiere también intensificar la capacitación técnica de los equipos de fiscalización en materias de valoración probatoria, escepticismo profesional, análisis económico de las transacciones y el uso responsable de tecnologías aplicadas al control tributario, no hacerlo así genera una limitación a la efectividad de las medidas anteriores.

Las AT deben internalizar que la evidencia contable se ha convertido en un eje articulador de la fiscalización tributaria contemporánea y se orienta, de manera más evidente, a la reconstrucción razonablemente fundada de la realidad económica que constituye el presupuesto de hecho de la norma tributaria, en esa línea el modelo de construcción progresiva que hemos propuesto busca brindar un marco conceptual y operativo adaptable que pretende ayudar a las AT a robustecer la calidad técnica, la transparencia y la legitimidad de las actuaciones de control en este nuevo ecosistema digital.

Referencias

- Adams, J. R., & Bauer, A. M. (2023). Cooperative Versus Adversarial Tax Audits: Implications of Transparency for Tax Compliance and Financial Reporting Quality. In *SSRN Electronic Journal*. RELX Group (Netherlands). <https://doi.org/10.2139/ssrn.4436316>
- Agostino, D., Saliterer, I., & Steccolini, I. (2021). Digitalization, accounting and accountability: A literature review and reflections on future research in public services. *Financial Accountability and Management*, 38(2), 152–176. <https://doi.org/10.1111/faam.12301>
- Ahmad, A., Saad, M., Ghamdi, M. A. A., Nyang, D., & Mohaisen, A. (2021). BlockTrail: A Service for Secure and Transparent Blockchain-Driven Audit Trails. *IEEE Systems Journal*, 16(1), 1367–1378. <https://doi.org/10.1109/jsyst.2021.3097744>
- Aksent'ev, A. (2022). Economic substance and legal form: Modern approaches to contradictions' analysis. *Accounting, Analysis, Auditing*, 9(4), 75–86.
- Alvarado, C. A. D. (2023). Errores probatorios en materia tributaria. *IUS ET VERITAS*, 66, 236–257. <https://doi.org/10.18800/iusetveritas.202301.015>
- Amaya, A., & Gama, R. (2014). Introducción. *Isonomía - Revista de teoría y filosofía del derecho*, 40, 11–15. <https://doi.org/10.5347/40.2014.96>
- Arias, B., & Maurício, C. (2019). *Aplicación de la NIA 500 evidencia de auditoría en el ejercicio de la revisoría fiscal*. <https://repository.unimilitar.edu.co/handle/10654/32522>
- Asian Development Bank. (2018). *A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific*. <https://doi.org/10.22617/tcs189264>
- Asian Development Bank. (2020). *A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific*: <https://doi.org/10.22617/tcs190240>
- Atayah, O. F., & Alshater, M. M. (2021). Audit and tax in the context of emerging technologies: A retrospective analysis, current trends, and future opportunities. *The International Journal of Digital Accounting Research*, 95–128. https://doi.org/10.4192/1577-8517-v21_4
- Austin, A. A., Hammersley, J. S., & Ricci, M. A. (2019). Improving Auditors' Consideration of Evidence Contradicting Management's Estimate Assumptions. *Contemporary Accounting Research*, 37(2), 696–716. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12540>

- Barr-Pulliam, D., Calvin, C. G., Eulerich, M., & Maghakyan, A. (2023). Audit evidence, technology, and judgement: A review of the literature in response to ED-500. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 35(1), 36–67. <https://doi.org/10.1111/jifm.12192>
- Bellon, M., Dabla-Norris, E., Khalid, S., & Lima, F. (2022). Digitalization to improve tax compliance: Evidence from VAT e-Invoicing in Peru. *Journal of Public Economics*, 210, 104661–104661. <https://doi.org/10.1016/j.jpubeco.2022.104661>
- Bermeo, A. C. A. (2026). La motivación tecnológica en la fiscalización tributaria automatizada y su función garantista en la protección del derecho de defensa en la región andina. *Revista de Derecho*, 11(1). <https://doi.org/10.47712/rd.2026.v11i1.359>
- Cai, C. W. (2019). Triple-entry accounting with blockchain: How far have we come? *Accounting and Finance*, 61(1), 71–93. <https://doi.org/10.1111/acfi.12556>
- Calijuri, M. (2024). *Revolucionando la tributación: la administración tributaria 3.0 ya está aquí*. Banco Interamericano de Desarrollo. <https://doi.org/10.18235/0013189>
- Cambrano, S. M. A., Jiménez, R. M. M., & Castillo, L. J. (2023). Importance of the materiality of tax operations in Mexico. *Sociálno-Ekonomická Revue*, 21(1), 22–28. <https://doi.org/10.52665/ser20230103>
- Campbell, C., Ramamoorti, S., & Calderon, T. G. (2023). Automation Bias and the “Goldilocks Effect” in Auditing Blockchain. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 20(2), 29–53. <https://doi.org/10.2308/jeta-2022-062>
- Carnelutti, F. (2018). *Prueba civil*. <https://doi.org/10.5771/9789563921205>
- Carvalho, P. de B. (2014). Entre la forma y el contenido: crítica a la interpretación económica de los hechos jurídicos. *LA Referencia (Red Federada de Repositorios Institucionales de Publicaciones Científicas)*, 9, 81–108. <https://doi.org/10.22235/rd.v0i9.751>
- Chavez-González, Á. M. (2015). Las cláusulas generales antielusivas en América Latina y los intereses de los contratantes en la causa del contrato. *Advocatus*, 31, 375–397. <https://doi.org/10.26439/advocatus2015.n031.4373>
- Chen, J., & Fan, H. (2025). Beyond Automation in Tax Compliance Through Artificial Intelligence and Professional Judgment. *Frontiers in Business and Finance*, 2(2), 399–418. <https://doi.org/10.71465/fbf534>
- Choi, K.-S. (2024). Implications of the U.S. Burden of Proof System in Tax Litigation for Korea. *The Legal Studies Institute of Chosun University*, 31(2), 315–348.
- Choi, K.-S. (2025). Implications of the Burden of Proof System in Tax Litigation in Japan and Germany for Korea. *The Legal Studies Institute of Chosun University*, 32(3), 551–588. <https://doi.org/10.18189/isicu.2025.32.3.551>
- Colombia, U. C. de, Aros, L. H., Santos, F. de A., AUSIQUE, L. V. B., & DUQUE, J. A. V. (2017). Interpretación de las evidencias por las pruebas sustantivas y pruebas de cumplimiento en el encargo de la auditoría. *Pensamiento Republicano*, 7, 81–107. <https://doi.org/10.21017/pen.repub.2017.n7.a27>

- Corte Suprema de Justicia de la República del Perú. (2017). Casación N.º 9261-2016-Lima. In *Sala de Derecho Constitucional y Social Permanente*.
- Corte Suprema de Justicia de la República del Perú. (2025). Casación N.º 25241-2024-Lima. *Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria*.
- Dávila, J. H. M., Tongombol, F. U. T., & Baca, P. C. F. (2024). La prueba extemporánea en el procedimiento de fiscalización tributaria. *TecnoHumanismo*, 4(3), 1–36. <https://doi.org/10.53673/th.v4i3.299>
- Devis Echandía, H. (2019). *Teoría general de la prueba judicial*. Temis.
- Dourado, A. P. (2015). Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6. *Intertax*, 43, 42–57. <https://doi.org/10.54648/taxi2015004>
- Escudero-Whu, S. (2021). ¿Principio o estándar de prueba?: El entendimiento del Tribunal Fiscal sobre la fehaciencia en la deducción de los gastos del Impuesto a la Renta de tercera categoría de sujetos domiciliados durante los años 2015-2018. *Derecho & Sociedad*, 56, 1–33. <https://doi.org/10.18800/dys.202101.005>
- Espinosa-Jaramillo, M. T., Carvajal-Ordóñez, V. F. M., Cárdenas-Pérez, A., & Reinoso, A. (2025). Relevancia y aplicación de la NIA 500 sobre evidencia de auditoría en empresas del sector comercial ecuatoriano. *Runas Journal of Education and Culture*, 6(12). <https://doi.org/10.46652/runas.v6i12.300>
- Etel, L., & Strzelec, D. (2021). On Evidence Preclusion in Tax and Control Procedures: a Comparative Legal Approach. *Białostockie Studia Prawnicze*, 26(4), 19–35. <https://doi.org/10.15290/bsp.2021.26.04.02>
- Fedyk, A., Hodson, J., Khimich, N. V., & Fedyk, T. (2022). Is artificial intelligence improving the audit process? *Review of Accounting Studies*, 27(3), 938–985. <https://doi.org/10.1007/s11142-022-09697-x>
- Flood, J. M. (2015). *AU-C 500 Audit Evidence* (pp. 169–171). <https://doi.org/10.1002/9781118979037.ch15>
- Gaona, G. A. M., Perez, L. A. A., & Corrales Otazú, C. D. (2025). Tax administration criteria on the burden of proof in ALADI member countries: A systematic review. *Cuestiones Políticas*, 43(84).
- Isaac Gonzalo, A. E., & Marcio, F. V. (2025). Una visión estratégica para el diseño, introducción y aplicación de normas generales antiabuso. *Zenodo (CERN European Organization for Nuclear Research)*. <https://doi.org/10.5281/zenodo.17438959>
- Griffith, E. E., Hammersley, J. S., Kadous, K., & Young, D. (2014). Auditor Mindsets and Audits of Complex Estimates. *Journal of Accounting Research*, 53(1), 49–77. <https://doi.org/10.1111/1475-679x.12066>
- Grijalva Salazar, R. V., Fernández-Bedoya, V. H., Ibarra Fretell, W. G., Cuba Mayuri, E. E., & Yzaguirre Ruiz, M. A. (2023). Electronic invoicing: a cross sectional study of its implementation in micro and small businesses in Lima, Peru. *F1000Research*, 12, 189–189. <https://doi.org/10.12688/f1000research.128317.1>

- Guglyuvatyy, E. (2025). Balancing innovation and integrity: AI in tax administration and taxpayer rights. *Humanities and Social Sciences Communications*, 12(1). <https://doi.org/10.1057/s41599-025-06099-7>
- Gupta, T., & Bansal, S. K. (2026). Explainable AI and Automated Tax Audits: Implications for Taxpayer Trust, Legal Accountability, and Ethical Compliance. *International Journal For Multidisciplinary Research*, 8(1). <https://doi.org/10.36948/ijfmr.2026.v08i01.67578>
- Guzmán, Ó. A. (2023). El procedimiento administrativo sancionador en plano secuencia. Garantías para evitar el efecto Bombita. *Revista de la Facultad de Derecho de México*, 73(285), 61–94. <https://doi.org/10.22201/fder.24488933e.2023.285.85402>
- Gvenetadze, S. (2025). *Tax dispute proceedings in Georgia*.
- Han, H., Shiwakoti, R. K., Jarvis, R., Chima, J. S., & Botchie, D. (2022). Accounting and auditing with blockchain technology and artificial Intelligence: A literature review. *International Journal of Accounting Information Systems*, 48, 100598–100598. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2022.100598>
- Hernández, J. A. C. (2024). La NIA 500 y su papel en la determinación de la evidencia de auditoría: un enfoque para fortalecer la calidad del aseguramiento. In *Repositorio UNIREMINGTON*. <https://repositorio.uniremington.edu.co/handle/123456789/6403>
- Houchens, J. P. (2018). Per se economic substance. *BYU Law Review*, 157–204.
- Hu, K.-H., Chen, F.-H., Hsu, M.-F., & Tzeng, G. (2023). Governance of artificial intelligence applications in a business audit via a fusion fuzzy multiple rule-based decision-making model. *Financial Innovation*, 9(1). <https://doi.org/10.1186/s40854-022-00436-4>
- Hung, Y.-S., & Cheng, Y. (2018). The impact of information complexity on audit failures from corporate fraud: Individual auditor level analysis. *Asia Pacific Management Review*, 23(2), 72–85. <https://doi.org/10.1016/j.apmr.2017.09.002>
- Hussein, W. N. (2025). International Auditing Standard (500): “Audit Evidence” and its Role in Achieving Audit Quality - A Field Study on Some Sudanese Audit Firms. *International Journal of Financial Administrative and Economic Sciences*, 4(2), 190–220. <https://doi.org/10.59992/ijfaes.2025.v4n2p7>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2023). *Handbook of international quality management, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements*. International Auditing and Assurance Standards Board.
- Istrate, C. (2024). *Consequences of the substance over form rule on the accounting and taxation standards and practices, in Romania*. 9–21. <https://doi.org/10.53486/isca2024.01>
- Knight, R. A., & Knight, L. G. (1999). Shifting the Burden of Proof. *Journal of Accountancy Online/Journal of Accountancy*, 188(3), 89. <https://www.questia.com/library/journal/1G1-55911592/shifting-the-burden-of-proof>

- Kokina, J., Blanchette, S., Davenport, T. H., & Pachamanova, D. A. (2025). Challenges and opportunities for artificial intelligence in auditing: Evidence from the field. *International Journal of Accounting Information Systems*, 56, 100734–100734. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2025.100734>
- Kupec, V., Sieber, J. E., & Baycan, İ. O. (2022). Documentation management and the audit trail in public administration. *Slovak Journal of Public Policy and Public Administration*, 97–113. <https://doi.org/10.34135/sjpppa.220908>
- Lazari, L. (2025). *Professional accounting judgment and skepticism in the age of artificial intelligence*. 25–30. <https://doi.org/10.53486/isca2025.03>
- López, J. C. P. (2024). Adecuación de las normas y procedimientos tributarios del ordenamiento jurídico español a la Inteligencia Artificial. *Repository of Digital Objects for Teaching Research and Culture (University of Valencia)*. <https://hdl.handle.net/10550/121590>
- Lozano, R. A. R. (2018). La auditoría y los niveles de evasión tributaria. *Quipukamayoc*, 25(49), 51–57. <https://doi.org/10.15381/quipu.v25i49.14279>
- Maletska, I. V. (2025). Certain aspects of the application of the judicial doctrine of the reality of a commercial transaction. *Uzhhorod National University Herald Series Law*, 2(89), 48–54. <https://doi.org/10.24144/2307-3322.2025.89.2.6>
- Marcos, U. N. M. de S., & Miñano, M. E. (2025). Implicancias jurídicas de la carga de la prueba en los procedimientos de fiscalización tributaria por operaciones no reales. *Alternativa Financiera*, 16(1), 52–67. <https://doi.org/10.24265/afi.2025.v16n1.05>
- Martinez, A. L. (2021). Prueba contable en el derecho tributario [Universidad de Salamanca]. In *Gredos (University of Salamanca)*. <https://doi.org/10.14201/gredos.148402>
- Meroi, A. A., & Ramírez-Carvajal, D. (2020). La carga de la prueba, dinámicas contemporáneas. *Estudios de derecho*, 77(170), 227–248. <https://doi.org/10.17533/udea.esde.v77n170a09>
- Moreno, D. J. M. A., Martínez, J. L. C., & López, B. E. L. (2022). Certeza de Materialidad de la Operación en prevención del 69-B del Código Fiscal de la Federación. *Vinculatégica EFAN*, 8(3), 46–62. <https://doi.org/10.29105/vtga8.3-234>
- Murphy, P. (2003). *Evidence, Proof, And Facts*. <https://doi.org/10.1093/oso/9780199261956.001.0001>
- Nembe, J. K., Atadoga, J. O., Adelakun, B. O., Odeyemi, O., & Oguejiofor, B. B. (2024). Legal implications of blockchain technology for tax compliance and financial regulation. *Finance & Accounting Research Journal*, 6(2), 262–270. <https://doi.org/10.51594/farj.v6i2.824>
- Orlov, I. V., & Zakharov, D. (2024). Legislative Regulation and International Cooperation in Counteracting Corporate Tax Abuse. *Business Inform*, 7(558), 413–420. <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2024-7-413-420>
- Orozco, F. M. D. (2026). Perfilamiento de contribuyentes que evaden o eluden impuestos en Bogotá, aprovechando los beneficios de la Analítica de Datos. In *Institutional Repository of the National University Open and Distance UNAD*

(Universidad Nacional Abierta y a Distancia). Universidad Nacional Abierta y a Distancia. <https://repository.unad.edu.co/handle/10596/79428>

- Ortega, N. V., & Díaz, Y. S. E. (2020). El escepticismo profesional del auditor. Una visión desde los docentes de contaduría pública colombianos. *Cuadernos de Contabilidad*, 21, 1–16. <https://doi.org/10.11144/javeriana.cc21.epav>
- Özdiler Küçük, E. (s.f.). General Rule of Burden of Proof: Comparative Analysis of Turkish and German Tax Law. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi* (Hacettepe University). <https://dergipark.org.tr/en/pub/hacettepehdf/article/582838>
- Pacori Cari, José María (2025). El principio de verdad material en el procedimiento administrativo. *Revista Iuris Dictio Perú*, Volumen VII, octubre 2025, pp. 07-12. Lima, Perú: Editorial Legal Affairs.
- Pellegrino, A., & Stasi, A. (2024). Critical Factors in Adopting Blockchain Technology in Value-Added Tax Systems. *Journal of Sustainability Research*, 6(2). <https://doi.org/10.20900/jsr20240023>
- Peng, J. (2025). The Application of Big Data Analytics in the Acquisition and Evaluation of Audit Evidence. *Highlights in Business Economics and Management*, 62, 79–84. <https://doi.org/10.54097/w39cwf95>
- Pérez, D. L. M., & Ordóñez, C. T. D. (2024). Procedimientos y Técnica profesionales clave para realizar auditorías en empresas. In *Repositorio UNIREMINGTON*. <https://repositorio.uniremington.edu.co/handle/123456789/4988>
- Perlatti, S. F., & Verneti, L. (2026). La incidencia de la inteligencia artificial (IA) en los procesos de verificación y fiscalización de los tributos. *Revista de Estudio de Derecho Tributario Contabilidad y Auditoría | Universidad Blas Pascal*, 3(3), 171–190. [https://doi.org/10.37767/3008-8216\(2025\)010](https://doi.org/10.37767/3008-8216(2025)010)
- Platonov, V. V. (2025). Ensuring Admissibility of Electronic Evidence in Criminal Proceedings. *Actual Problems of Russian Law*, 20(8), 124–132. <https://doi.org/10.17803/1994-1471.2025.177.8.124-132>
- Qader, K. S., & Çek, K. (2024). Influence of blockchain and artificial intelligence on audit quality: Evidence from Turkey. *Heliyon*, 10(9). <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2024.e30166>
- Rahmawaty, R., Darwanis, D., & Abdullah, S. (2023). Determinants of audit quality in the public sector. *Jurnal akuntansi dan auditing*, 20(1), 97–118. <https://doi.org/10.14710/jaa.20.1.97-118>
- Regueiro, C., Seco, I., Gutiérrez-Agüero, I., Urquizu, B., & Mansell, J. (2021). A Blockchain-Based Audit Trail Mechanism: Design and Implementation. *Algorithms*, 14(12), 341–341. <https://doi.org/10.3390/a14120341>
- Rico-Martínez, N. F., Hernández-Campos, A., Cruz-Álvarez, J.G., & Moya, S. A. G. (2023). Propuesta de un mecanismo de control para la materialidad de las operaciones contables y fiscales de los contribuyentes en México. *Revista Innovaciones de Negocios*, 20(40), 89–115. <https://doi.org/10.29105/revin20.40-431>
- Robleto, K. I. S., & Bermúdez, E. D. R. (2018). *Normas Internacionales de Auditoría (NIA): NIA 500 la evaluación de auditoría como elemento fundamental para emitir una opinión sobre los estados financieros de la compañía Sander Rosales S.A. año 2016*. <https://repositorio.unan.edu.ni/8541/>

- Rodrigues, S. B. M. L. (2023). A aplicação da probatio levior em matéria de prova diabólica. <http://repositorio.ufes.br/handle/10/17189>
- Romeo, G., & Conti, D. (2025). Exploring automation bias in human–AI collaboration: a review and implications for explainable AI. *AI & Society*, 41(1), 259–278. <https://doi.org/10.1007/s00146-025-02422-7>
- Rosenberg, R. R. (2018). Codification of the Economic Substance Doctrine: Substantive Impact and Unintended Consequences. *SSRN Electronic Journal*, 15(1), 55. https://repository.uchastings.edu/hastings_business_law_journal/vol15/iss1/3
- Ruíz, R. F., Jaramillo, L. B., & Paime, E. F. L. (2023). Contaduría pública, entre el Derecho positivo y la autorregulación. *Criterio Libre*, 20(37). <https://doi.org/10.18041/1900-0642/criteriolibre.2022v20n37.9714>
- Saiba, L., Kamata, J. S., & Kisoma, M. M. (2025). Records as Evidence and Accountability Mechanisms in Governance: A Systematic Review of Literature. *Journal of Arts, Humanities and Social Science.*, 2(3), 223–232. <https://doi.org/10.69739/jahss.v2i3.1422>
- Singh, B. P., & Sehgal, G. (2025). From Audit to Algorithm: Ethical Challenges of AI Inclusion in Public Tax Administration. *International Journal of Computer Applications*, 187(69), 17–29. <https://doi.org/10.5120/ijca2025926149>
- Taib, N. A. M., Muhammad, I., & Hamid, S. A. (2024). A critical review of tax audit quality factors: a research synthesis. *iBAF E-Proceedings*, 11(1), 161–174. <https://doi.org/10.33102/pw07g936>
- Tamami, Z., Hisyam, M., & Nugrahanti, T. P. (2025). Peran Kualitas Bukti Audit dalam Meningkatkan Kredibilitas Laporan Keuangan: Literatur Review. *Journal of Innovative and Creativity (Joecy)*, 5(2), 9174–9190. <https://doi.org/10.31004/joecy.v5i2.1399>
- Taruffo, M. (2013). *La prueba de los hechos*. Trotta.
- Tribunal Fiscal del Perú. (2020a). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 02709-8-2020*.
- Tribunal Fiscal del Perú. (2020b). *Resolución del Tribunal Fiscal N.º 07230-3-2020*.
- Tümmmler, M., & Quick, R. (2025). How to detect fraud in an audit: a systematic review of experimental literature. *Management Review Quarterly*, 76(1), 287–332. <https://doi.org/10.1007/s11301-024-00480-7>
- Twining, W. (2006). Rethinking Evidence. In *Cambridge University Press eBooks*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/cbo9780511617249>
- Ugli, T. A. A., & kizi, U. M. N. (2026). Optimization of tax audits using modern methods and approaches [Data set]. In *Zenodo (CERN European Organization for Nuclear Research)*. European Organization for Nuclear Research. <https://doi.org/10.5281/zenodo.19216955>

- Wulandari, J., & Tambunan, M. R. U. D. (2026). The substance over form principle in Indonesia: Strengthening GAAR to combat tax avoidance. *Educoretax*, 6(2), 108–125. <https://doi.org/10.54957/educoretax.v6i2.2086>
- Yacolca, E., Bravo, C., Gamba, V., Condori, C., Aranda, R., De la Peña, M., Solano, A., & Vergaray, D. (2012). *Tratado de derecho procesal tributario*.
- Yasa, I. M. R. W., & Sadnyini, I. A. (2025). Substance Over Form vs Authentic Deed: Liability and Legal Certainty for VAT Transfer of Land. *Jurnal Ius Constituendum*, 10(2), 252–264. <https://doi.org/10.26623/jic.v10i2.11959>
- Zambrano, N. E. Q., & Pérez, G. E. C. (2025). Análisis jurídico de los documentos digitales como medios de prueba en el COGEP y su precisión probatoria. *Zenodo (CERN European Organization for Nuclear Research)*. <https://doi.org/10.5281/zenodo.18125119>
- Zuca, Ștefan. (2015). Audit Evidence – Necessity to Qualify a Pertinent Opinion. *Procedia Economics and Finance*, 20, 700–704. [https://doi.org/10.1016/s2212-5671\(15\)00126-4](https://doi.org/10.1016/s2212-5671(15)00126-4)

Apéndice I

Plantilla de verificación por niveles de evidencia contable

Herramienta de trabajo derivada del modelo de construcción progresiva de la evidencia contable (sección 5.3) y de los estándares mínimos de documentación del expediente (sección 10.2).

Contribuyente / operación fiscalizada:

Auditor responsable:

Fecha:

Nivel	Pregunta de verificación	¿Acreditado? (Sí / Parcial / No)	Evidencia de sustento	Observaciones
1. Existencia documental	¿Se identificó y recabó la totalidad de la documentación sustentatoria disponible?			
2. Corroboración	¿Existen fuentes independientes que respalden la documentación primaria (contratos, correspondencia, órdenes de compra)?			
3. Trazabilidad	¿Puede reconstruirse la operación de principio a fin — negociación, ejecución, pago, registro contable?			
4. Consistencia económica	¿La operación es razonable a la luz de la capacidad operativa y el comportamiento histórico del contribuyente?			
5. Sustancia económica	¿La forma jurídica adoptada refleja adecuadamente los efectos económicos reales de la operación?			

Nivel máximo alcanzado: ____ / 5

Evidencia contradictoria identificada (sección 10.2 — dejar constancia, aunque no se haya acogido):

Razón por la que no fue posible avanzar a un nivel superior (si aplica):

¿La operación involucra una señal de riesgo generada por sistemas de analítica de datos o inteligencia artificial? Sí / No. Si la respuesta es “Sí”: ¿se dejó constancia de los elementos de hecho que motivaron la señal (sección 9.5) y de la corroboración humana realizada antes de convertirla en observación? Sí / No

Nota: ver secciones 5.3 y 10.1 para el desarrollo conceptual de este modelo.



Serie Documentos de Trabajo



ciat@ciat.org



ciat.org