



Ministerio de
Economía
y Finanzas

GONZALEZ PONCE
Manuel Enrique FAU
20131370645 soft
Fecha: 12/03/2026
14:00:15
Motivo: En señal de
conformidad



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

EXPEDIENTE N° : 10298-2021
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta y Multas
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 6 de marzo de 2026

VISTA la apelación interpuesta por _____, con RUC N° _____, contra la Resolución de Intendencia N° _____ de 24 de agosto de 2021, emitida por la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria – SUNAT, en el extremo que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____, giradas por Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 y pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero, febrero y diciembre de 2014, y las Resoluciones de Multa N° _____ y _____, emitidas por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que en el presente caso, mediante Carta N° _____ y Requerimiento N° _____, de fojas 1701 y 1713, la Administración inició a la recurrente un procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014, como consecuencia del cual procedió a emitir los siguientes valores:

- Resolución de Determinación N° _____, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, al efectuar los siguientes reparos: (i) "Gasto sin causalidad: Servicio de Gerenciamiento" por S/ 1 586 361,00, (ii) "Gasto sin causalidad: Servicios especializados TAC" por S/ 941 776,00, (iii) "Gasto sin causalidad: Servicios de arbitraje por S/ 56 667,00, y (iv) "Gasto no sustentado: Servicio de Consultoría" por S/ 26 791,00, de fojas 1750 a 1753.
- Resolución de Multa N° _____, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, de fojas 1747 y 1748.
- Resoluciones de Determinación N° _____ a _____, por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2014, de fojas 1755 a 1757, 1759, 1761, 1763, 1765, 1767, 1769, 1771, 1773, 1775, 1777 y 1779.
- Resolución de Multa N° _____, por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, de fojas 1744 y 1745.

Que en la resolución apelada, de fojas 1901 y 1902 vuelta, la Administración dio cuenta que este Tribunal, mediante la Resolución N° 02713-1-2021¹ revocó la Resolución de Intendencia N° _____², al considerar que habían transcurrido los plazos de prescripción de la acción para determinar la obligación tributaria y exigir el pago respecto de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a noviembre de

¹ La que obra a fojas 1897 y 1898.

² La que declaró improcedente la solicitud de prescripción de la acción de la Administración para determinar la obligación tributaria y exigir el pago de la deuda asociada a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a noviembre de 2014.



Ministerio de
Economía
y Finanzas

FLORES TALAVERA Ada
Maria Tarcila FAU
20131370645 soft
Fecha: 11/03/2026 10:14:49
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

IZAGUIRRE LLAMPASI
Rossana FAU
20131370645 soft
Fecha: 10/03/2026
16:50:32
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

SANCHEZ GOMEZ Silvana
Ofelia FAU 20131370645 soft
Fecha: 11/03/2026 09:34:59
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

2014; y, por tanto, dejó sin efecto las Resoluciones de Determinación N° _____ a _____ y _____, giradas por dicho concepto y períodos; extremo que no es objeto del recurso de apelación materia de grado.

Que en ese sentido, la controversia en el caso de autos se circunscribe a establecer si las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____, así como las Resoluciones de Multa N° _____ y _____, se encuentran conforme a ley.

IMPUESTO A LA RENTA

1. Resolución de Determinación N°

Que la Resolución de Determinación N° _____ fue emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, de fojas 1750 a 1753.

Que de acuerdo con el artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado mediante Decreto Supremo N° 179-2004-EF, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que en diversa jurisprudencia, tal como las Resoluciones N° 07707-4-2004, 00692- 5-2005 y 00556-2-2008, se ha establecido que todo ingreso debe estar relacionado directamente con un gasto cuya causa sea la obtención de dicha renta o el mantenimiento de su fuente productora, por lo que un gasto será deducible si existe relación de causalidad entre el gasto realizado y la renta generada o el mantenimiento de la fuente productora; asimismo, la necesidad del gasto debe ser analizada en cada caso en particular, considerando criterios de razonabilidad y proporcionalidad, tales como que los gastos sean normales al giro del negocio o que mantengan cierta proporción con el volumen de las operaciones, entre otros, pues la adquisición de un mismo bien podría constituir un gasto deducible para una actividad, mientras que para otra no.

Que este Tribunal en las Resoluciones N° 07839-2-2017 y 10237-2-2017, ha señalado que la carga de la prueba de que un gasto se relacione con la generación de la renta o el mantenimiento de la fuente recae en el contribuyente, por lo que es a este a quien le corresponde acreditar el cumplimiento de los requisitos exigidos por la Ley del Impuesto a la Renta para la deducción de un gasto de naturaleza tributaria, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza sobre su pretensión.

Que ahora bien, en las Resoluciones N° 710-2-99, 1275-2-2004, 4807-1-2006 y 6387-10-2012, se ha señalado que la noción del principio de causalidad recogido en la Ley del Impuesto a la Renta es de carácter amplio pues se permite la sustracción de erogaciones que no guardan dicha relación de manera directa, es decir, que no son necesarios en un sentido restrictivo.

Que de otro lado, el artículo 1354 del Código Civil, aprobado por Decreto Legislativo N° 295, dispone que las partes pueden determinar libremente el contenido del contrato, siempre que no sea contrario a norma legal de carácter imperativo, norma concordante con el artículo 1356 del citado código que prescribe que las disposiciones de la ley sobre contratos son supletorias de la voluntad de las partes, salvo que sean imperativas.

Que asimismo, el artículo 1361 del Código Civil establece que los contratos son obligatorios en cuanto se haya expresado en ellos, y que se presume que la declaración expresada en el contrato responde a la voluntad común de las partes y quien niegue esa coincidencia debe probarla.

Que finalmente, en atención a lo previsto en el artículo 1362 del mismo código, los contratos deben negociarse, celebrarse y ejecutarse según las reglas de la buena fe y común intención de las partes.



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

Que del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° _____, de foja 1751, se aprecia que la Administración efectuó reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por los siguientes conceptos: (i) Gasto sin causalidad: Servicio de Gerenciamiento (S/ 1 586 361,00), (ii) Gasto sin causalidad: Servicios especializados TAC (S/ 941 776,00), (iii) Gasto sin causalidad: Servicios de arbitraje (S/ 56 667,00), y (iv) Gasto no sustentado: Servicio de Consultoría (S/ 26 791,00).

(i) Gasto sin causalidad: Servicio de Gerenciamiento (S/ 1 586 361,00)

Que la recurrente sostiene que la Administración confunde dos operaciones que son completamente distintas, siendo ellas (i) El pago por el servicio de gerenciamiento que realiza en favor de " _____ " y (ii) La naturaleza remunerativa o no del pago efectuado por " _____ " en favor de su personal asignado para prestar el servicio.

Que precisa que en el presente caso se repara el primero de ellos, el que no tiene incidencia alguna con el pago que " _____ " realice a su personal asignado para el servicio, siendo uno de los conceptos de pago las gratificaciones extraordinarias; a lo que enfatiza que debe distinguirse entre la relación que existe con " _____ " como proveedor, y aquella existente entre dicha empresa con su propio personal.

Que anota que contractualmente se pactó considerar determinados conceptos para calcular el importe de la contraprestación a pagar en favor de " _____ ", lo que no implica que esté asumiendo un gasto de dicha empresa, por tanto no debe confundirse la forma en que se determinó la contraprestación con el concepto materia de reparo correspondiente al servicio de gerenciamiento.

Que refiere que no pretende deducir la remuneración o retribución del personal asignado por " _____ ", sino que dedujo la retribución pagada en favor de dicha empresa por el servicio prestado, el cual constituye un gasto causal y necesario, siendo que el hecho que la contraprestación se pacte en base al costo de personal no supone que dedujese gastos de personal de " _____ ".

Que mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos, y enfatiza que el pago de la retribución mensual por concepto de servicios de gerenciamiento incluye el pago de todos los costos laborales, como son las gratificaciones extraordinarias; y añade que este Tribunal ha validado la causalidad y, por tanto, la deducibilidad del concepto de gratificaciones extraordinarias como costo del servicio especializado de gerencia y administración efectuado por " _____ ", respecto del Impuesto General a las Ventas del mismo año 2014, a través de la Resolución N° 08664-4-2024.

Que enfatiza que toda vez que los conceptos analizados en la citada resolución se tratan de los mismos gastos que son materia de cuestionamiento en el presente caso, corresponde que se mantenga el criterio seguido en aquella y se deje sin efecto el reparo de autos; a lo que agrega que debe tenerse en cuenta también el pronunciamiento emitido en la Resolución N° 00752-4-2024, para el caso de Concesionaria Interoceánica Sur Tramo 2, que versa sobre un caso cuyas circunstancias resultan sustancialmente idénticas al presente caso.

Que refiere que ambas resoluciones no han sido cuestionadas en la vía judicial, por lo que han quedado consentidas, resultando aplicables al caso de autos, conforme con el principio de igualdad y el precepto que ordena que donde exista igual razón, corresponde el mismo derecho, y cita sobre este último a las Sentencias del Tribunal Constitucional recaídas en los Expedientes N° 01458-2007-PA/TC y 04993-2007-PA/TC.

Que por su parte, la Administración señala que no se acreditó el cumplimiento del principio de causalidad del servicio de gerenciamiento consignado en la Factura N° _____, emitida por " _____ ", del cual se verificó que corresponde a gratificaciones extraordinarias otorgadas por dicha empresa a sus trabajadores _____ y _____, las cuales constituyen actos de liberalidad de quien las otorga, por lo que al tratarse de liberalidades de " _____ ", no corresponde que formen parte de la retribución pagada por la recurrente por el servicio de gerenciamiento.



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

Que de acuerdo con el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° , de foja 1751, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por concepto de "Gasto sin causalidad: Servicio de Gerenciamiento", por S/ 1 586 361,00, sustentándose en los Requerimientos N° y y sus resultados, y señalándose como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° , de foja 1685, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara las operaciones detalladas en su Anexo N° 3, de foja 1683, entre las que se encontraba aquella descrita en el ítem 1 por concepto de "Servicio de Gerenciamiento" por S/ 1 586 360,83.

Que con escrito de 7 de febrero de 2020, de foja 952, la recurrente señaló que el ítem 1 correspondía al contrato del servicio de gerenciamiento de junio de 2014, suscrito con ("i"), y que adjuntaba al respecto la siguiente documentación: (i) Movimiento contable de la provisión de la Factura N° (ii) Factura N° , (iii) Formulario PLAME del personal de "OL Perú", (iv) Formulario PLAME de su personal, (v) Movimiento contable del pago, (vi) Reporte de transferencia a cuenta de terceros BCP, (vii) Movimiento contable de la detracción, y (viii) Constancia de depósito de la detracción.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° , de foja 1679, la Administración dio cuenta de los descargos y documentación proporcionada por la recurrente, señalando que esta sería evaluada, y que sus conclusiones las comunicaría en un nuevo requerimiento.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° , de fojas 1661 y 1662 vuelta, la Administración indicó que la recurrente manifestó que la operación descrita en el ítem 1 del Anexo N° 3 Requerimiento N° , correspondía al contrato del servicio de gerenciamiento de junio de 2014 suscrito con " ", habiendo presentado la Factura N° emitida por " " por S/ 1 688 678,25, por la cual la recurrente –en el mes de junio de 2014– realizó los siguientes registros contables:

Asiento	Glosa	Importe (S/)
201406-197-5	, Servicio de Gerenciamiento	1 586 360,83
201406-197-4	, Servicio de Gerenciamiento	51 272,97
201406-197-3	, Servicio de Gerenciamiento	32 605,65
201406-197-6	, Servicio de Gerenciamiento	18 438,79
		1 688 678,24

Que explicó que según el "Contrato para la Prestación de Servicios Especializados de Gerencia y Administración" (en adelante el "Contrato"), los servicios a ser prestados por " " se darían en los cargos de confianza de Gerente General, Gerente de Equipos, Gerente de Tecnología de la Información y Gerente Contractual, indicados en el Anexo N° 1 del Contrato, pactándose que la retribución sería fijada mensualmente en función al costo del servicio³, en tanto que en el Anexo N° 2 del Contrato se estableció que la retribución abarcaba distintos conceptos⁴, sin indicarse importes ni parámetros para ninguno de ellos; siendo que la documentación e información proporcionada no evidenciaba que el importe registrado como gasto por servicio de gerenciamiento se enmarcaba en los criterios establecidos según contrato, más aún si no se identificó a las personas que desempeñaron cada uno de los cargos, ni evidenciaba la determinación de la retribución del servicio.

Que por ello, solicitó a la recurrente que acredite que " " le brindó en junio de 2014 el servicio de gerencia y administración de conformidad con lo establecido en el contrato suscrito al respecto, de modo tal que el importe registrado contablemente, materia de observación, corresponda a la retribución pactada según criterios contractuales; debiendo además detallar el cálculo de la retribución, identificando los conceptos, cargos, personas asignadas para cada cago y las labores ejecutadas por cada una de ellas.

³ Conformado por los costos salariales del personal y otros vinculados.

⁴ Remuneraciones, Gratificaciones, Beneficios sociales, Indemnizaciones y Bonos de Rendimiento.



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

Que mediante escrito⁵, la recurrente señaló que " " desempeñó los cargos de confianza referidos al gerenciamiento de la compañía, para lo cual designó a las personas que consideraba idóneas para llevar a cabo tales cargos, constando en el Anexo N° 1 del Contrato la descripción de las funciones y los cargos de confianza; siendo que para acreditar el gasto presentaba la siguiente documentación: (i) Factura N° , (ii) Constancia de detracción, (iii) Detalle de costo de mano de obra de junio de 2014, (iv) Formato de junio de 2014 que detalla el personal de " " , (v) Formato de junio de 2014 que detalla su personal, y (vi) Documentos vinculados a de junio de 2014.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° , de fojas 1650 a 1653 vuelta, la Administración señaló que la recurrente presentó el detalle del costo de mano de obra de junio de 2014, en el que explicó que la contraprestación de S/ 1 593 092,68 se asociaba a importes otorgados a y aplicándose a dicho importe un 6% de *fee*, con lo cual se obtenía un total de S/ 1 688 678,24; siendo que entre los importes otorgados se encontraba el concepto⁶ "Otros" por un total de S/ 1 496 566,82, al que aplicado el *fee* de 6% daba como resultado S/ 1 586 360,83, que correspondía al Asiento 201406-197-5 materia de observación.

Que agregó que el concepto "Otros" fue asignado a sin embargo, en el caso de los primeros, no se justifica la asignación de un concepto adicional a la remuneración mensual como parte del concepto "Otros", y por el último, no pertenece a la planilla de " " en el período junio de 2014, por lo que no participó en las labores por servicio de gerenciamiento según contrato suscrito con dicha empresa. En ese sentido, concluyó que la recurrente no proporcionó el sustento correspondiente que justifique haber aceptado dicho concepto y haberlo provisionado como gasto, por el total de S/ 1 586 360,83, constituyendo su aceptación un acto de liberalidad.

Que en el ítem 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° , de foja 1619, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación efectuada por concepto de "Servicio de Gerenciamiento", por S/ 1 586 360,83.

Que con escrito de 16 de setiembre de 2020⁷, la recurrente señaló que para la Administración no se evidenció que el importe registrado por servicios de gerenciamiento se enmarcara en los criterios establecidos contractualmente, ni se identificó las personas que desempeñaron los cargos, así como tampoco se demostró la determinación de la retribución del servicio según contrato.

Que al respecto, reiteró que "OLI Perú" le brindó en junio de 2014 los servicios de gerencia y administración, contratación que fue necesaria considerando el *expertise* que dicha empresa tenía en la administración y dirección de proyectos de gran envergadura, como es el caso de la construcción y mantenimiento de carreteras; precisando que la Administración aceptó la causalidad del gasto en todos los meses del año 2014, salvo el de junio de 2014, debido al incremento de la retribución que pagó en favor de "OLI Perú", por las gratificaciones extraordinarias entregadas por esta a sus trabajadores que –conforme con el Contrato– correspondían ser incluidas dentro de la determinación del costo del servicio.

Que indicó que el cuestionamiento de la Administración se centró en el hecho que la retribución de junio de 2014 resultaría excesiva y que no existirían razones para que hubiera aceptado un incremento en la retribución del servicio, de lo que se evidencia que se estaría cuestionando el importe del gasto y no su naturaleza; precisando que puntualmente se objeta la parte de la retribución vinculada al concepto "Otros", el que corresponde a bonos entregados por " " a sus trabajadores en el mes de junio de 2014, quienes ejercieron las siguientes funciones:

⁵ El cual obra en medio magnético (USB), de foja 1508, en el archivo denominado "0 Escrito Rpta Contri_Req981".

⁶ Indicó que los conceptos comprendidos eran "Remuneración", "Essalud", "Provisión vacaciones", "Provisión CTS", "Provisión gratificaciones", "Provisión Essalud" y "Otros".

⁷ El cual obra en medio magnético (USB), de foja 1508, en el archivo denominado "0 Escrito Rpta_Req1341".



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

extraordinarias", lo que se condice con lo regulado por la normativa laboral que otorga a las gratificaciones una naturaleza remunerativa, lo que no ocurre con las gratificaciones extraordinarias.

Que considerando ello, indicó que el importe de S/ 1 586 360,83 correspondía a conceptos que no tienen naturaleza remunerativa, al originarse en gratificaciones extraordinarias otorgadas por la empresa "() a dos de sus empleados () y un ex-empleado ()⁹), los que constituyen actos de liberalidad de un tercero.

Que por ello, solicitó a la recurrente que sustentase legal y documentariamente el cumplimiento del principio de causalidad del gasto por servicio de gerenciamiento.

Que con escrito de 9 de octubre de 2020, de fojas 1134 y 1135, la recurrente señaló respecto al concepto "Otros", que en el Anexo N° 2 del Contrato se detallan los conceptos que involucran la retribución a pagar por los servicios, los que incluían las gratificaciones, por lo que aquel corresponde a un concepto incorporado dentro del monto total que debía pagar a "() como contraprestación por el servicio acordado según Contrato.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (), de fojas 1623 a 1626, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y señaló que las gratificaciones extraordinarias constituyen actos de liberalidad por parte de quien las otorga, por lo que al tratarse de liberalidades de la empresa "()", no correspondía que formaran parte de la retribución del servicio del período junio de 2014 y, por tanto, que fueran aplicadas como gasto deducible por la recurrente. En ese sentido, observó la operación registrada en el Asiento 201406-197-5 por S/ 1 586 360,83.

Que posteriormente, en el ítem 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (), de foja 1602 vuelta, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación efectuada por concepto de "Servicio de gerenciamiento" por S/ 1 586 361,00.

Que con escrito de 18 de noviembre de 2020, de fojas 1503 y 1504, la recurrente reiteró que el concepto "Otros" involucra a las gratificaciones, por lo que resultaba correcto incorporarlo dentro del monto total que debía pagar a "()" como contraprestación por el servicio de gerenciamiento.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° (), de fojas 1598 a 1600, la Administración dejó constancia que la recurrente esgrimió los mismos argumentos expuestos en su escrito de respuesta al Requerimiento N° (), por lo que se remitía a lo señalado en el resultado de este último, y en ese sentido, mantuvo la observación por la suma de S/ 1 586 361,00.

Que conforme con el punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° () y su resultado, de fojas 1623 a 1626, 1629 y 1630, la Administración reparó el concepto "Otros", contenido en la Factura N° ()¹⁰, que correspondía a "Gratificaciones Extraordinarias", por constituir actos de liberalidad que fueron otorgados por "()" en favor de (trabajador), (trabajador) y (ex-trabajador).

Que la Factura N° () de 30 de junio de 2014, fue emitida por () por concepto de "Por el Servicio de Gerenciamiento según Contrato de Prestación de Servicios. Período: Junio 2014" por S/ 1 688 678,25, de foja 1397; siendo que en el documento denominado "Detalle de Costo de Mano de Obra – Junio 2014", de foja 1397 vuelta, se observa que el importe de S/ 1 688 678,25 se obtuvo de la siguiente manera:

⁹ Precisó que según Planilla Plame de junio de 2014 no registraba vínculo laboral con "()".

¹⁰ Operación registrada en el Asiento 201406-197-5 bajo el concepto "()", Servicio de Gerenciamiento" por S/ 1 586 360,83.



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

Trabajador	Conceptos otorgados (A)		Concepto Adicional otorgado (B)		Total otorgado (A) + (B)
	Concepto	S/	Concepto	S/	
	- Remuneración - Essalud	30 760,05	"Otros"	890 138,98	920 899,03
	- Remuneración - Essalud - Prov. Vacaciones - Prov. CTS - Prov. Grat. - Prov. Essalud	17 395,09	"Otros"	529 624,53	547 019,61
	- Remuneración - Essalud	48 370,74	Ninguno	0,00	48 370,73
	Ninguno	0,00	"Otros"	76 803,31	76 803,31
		96 525,88		1 496 566,82	1 593 092,68
				Fee 6%	95 585,56
				Subtotal	1 688 678,24
				IGV	303 962,08
				TOTAL S/	1 992 640,33

Que de ello se aprecia que aplicado el 6% de *fee* al importe de S/ 1 496 566,82 otorgado por concepto "Otros" a _____ y _____ se obtiene como resultado S/ 1 586 360,83, el cual corresponde al Asiento 201406-197-5 materia de reparo en el caso de autos, al considerarse que al asociarse a gratificaciones extraordinarias, constituían actos de liberalidad.

Que al respecto, obra en autos el "Contrato para la Prestación de Servicios Especializados de Gerencia y Administración" de 1 de febrero de 2013, suscrito entre la recurrente (CIST3) y _____ ("_____"), de fojas 1891 a 1894, en cuya *Cláusula Primera* se señala que la recurrente se dedica a las actividades construcción, rehabilitación, conservación, mantenimiento y explotación del tramo vial de _____ del "Plan de acción para la integración de Infraestructura Regional Sudamericana – IIRSA", y ha decidido optimizar el desarrollo de las referidas actividades contractuales, contratando para ello una empresa especializada de reconocido prestigio que brinde los servicios necesarios para mejorar su gestión, administración y competitividad, asimismo se menciona que "_____ " se dedica a las actividades de exploración y explotación de concesiones y/o de servicios públicos en el ámbito de la infraestructura vial, puertos, aeropuertos, energía, saneamiento básico, tratamiento, y abastecimiento de agua y otras similares, y posee los conocimientos especializados, la capacidad y experiencia necesaria para presar a la recurrente los servicios que esta necesita.

Que en función a ello, en la *Cláusula Segunda* se indica que "_____ " se obligaba a prestar a la recurrente los servicios gerenciales y de administración descritos en la *Cláusula Tercera* de dicho contrato.

Que en la *Cláusula Tercera* del citado acuerdo, se indica que los servicios de gerencia y administración que desarrollaría y ejecutaría "_____ " en favor de la recurrente comprendían el desarrollo de los Servicios de Gerencia y Administración destinados a desempeñar los cargos de confianza.

Que en el apartado 3.1 de la referida *Cláusula Tercera* se especifica lo siguiente:

"1 _____ se obliga a desarrollar, en forma individual, todas y cada una de las actividades de administración y gestión vinculadas al gerenciamiento que, de acuerdo con la Ley General de Sociedades, los estatutos sociales, las políticas internas y demás regulaciones emitidas por CIST3, le corresponden a los cargos de confianza de CIST3. Lo anterior, sin perjuicio de considerar lo establecido en el Numeral 10.2 del presente Contrato.



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

Para el desempeño de las actividades encomendadas por **CIST3**, se designará a los representantes que de acuerdo a su leal saber y entender considere idóneos, los que se encontrarán durante todo el plazo de vigencia del contrato sujetos a las mismas responsabilidades que corresponden a en el correspondiente cargo de confianza de **CIST3**. (...)."

Que además, en su *Cláusula Quinta* se precisa que las partes declaran y reconocen que los servicios materia del presente contrato solo incluían la realización de las actividades expresamente acordadas en este documento y en su anexo. En cuanto al plazo y vigencia del contrato, el apartado 6.1 de su *Cláusula Sexta* señala que este empezaba a regir a partir del 1 de febrero de 2013 y tendría un plazo de vigencia indeterminado.

Que respecto a la retribución por el mencionado servicio, en la *Cláusula Novena* del citado contrato se establece que esta sería fijada mensualmente, y se precisa lo siguiente:

"9.2. La retribución mensual se fijará en función al costo de los servicios materia del presente contrato, adicionando al costo de los servicios un margen (...) acorde a la aplicación de las normas de precios de transferencia. Dicho costo está conformado por los costos salariales del personal y otros vinculados con la prestación de los Servicios.

Las partes fijarán mensualmente los conceptos y montos que se encuentran comprendidos en los costos salariales que forman parte del costo de los Servicios. En caso de existir dudas o incertidumbre sobre algún concepto y/o monto, las partes podrán diferir a un momento posterior el pago de dicho concepto y/o monto, el cual será fijado de mutuo acuerdo.

9.3. Las partes acuerdan expresamente que **CIST3** asumirá todos los gastos que haya incurrido con motivo de la prestación de los servicios.

(...)

9.7. Las Partes acuerdan que la Retribución podrá ser variada de mutuo acuerdo en cualquier momento, si así lo consideran conveniente."

Que asimismo, en el "Anexo 2" de dicho contrato, de foja 1890 vuelta, se estipula que de acuerdo con lo establecido en la mencionada *Cláusula Novena*, ambas partes convenían en establecer como criterios para determinar la retribución de los servicios a que se refiere la *Cláusula Tercera*, entre otros, los siguientes conceptos: Remuneraciones, Gratificaciones, Beneficios sociales y demás obligaciones de ley, Indemnizaciones y Bonos de rendimiento.

Que de lo expuesto, se aprecia que según el referido Contrato, la retribución mensual pactada entre las partes se debía fijar en función al costo de los servicios materia del presente acuerdo, en específico, los costos salariales del personal y otros vinculados con la prestación de dichos servicios, más un margen que había sido determinado en concordancia con la aplicación de normas de precios de transferencia; precisándose en el Anexo 2 del contrato cuáles serían los criterios para determinar la retribución (Remuneraciones, Gratificaciones, Beneficios sociales y demás obligaciones de ley, Indemnizaciones y Bonos de rendimiento); y que dicha retribución podría ser variada en tanto existiera acuerdo de las partes.

Que según se ha indicado, la presente acotación se asocia a gratificaciones extraordinarias otorgadas a (trabajador), (trabajador) y (ex-trabajador).

y

Que conforme con lo expuesto y la documentación glosada, los bonos o gratificaciones extraordinarias otorgadas por " " al personal designado para la prestación de los servicios especializados de gerencia y administración, aspecto sobre el cual no existe discusión en autos, debían formar parte del costo de tales servicios en virtud del cual se fijaría la retribución mensual a cargo de la recurrente, ya que de



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

acuerdo con lo expresamente pactado por las partes, dicho costo comprendía, entre otros, gratificaciones en general y cualquier otro concepto relacionado con la prestación de dichos servicios; siendo que el cuestionamiento de la Administración relacionado a que tales bonos o gratificaciones extraordinarias constituyen un acto de liberalidad por parte del proveedor no corresponde a una observación que deba ser atribuida a la recurrente, toda vez que la operación acotada corresponde a la retribución pactada por los referidos servicios acordados en su favor, por el período junio de 2014, la cual fue calculada en función a lo establecido contractualmente, independientemente que para tal efecto, por acuerdo de las partes, se considerase tales gratificaciones pagadas por el proveedor.

Que en ese sentido, verificándose la existencia de una obligación contractual acordada por las partes, no prohibida por la legislación civil ni tributaria, la Administración no puede desconocer como deducible la retribución acordada en un contrato y sus modificatorias, cuya realidad no cuestiona, ni discutir la voluntad de las partes respecto a la contraprestación acordada por estas; por lo tanto, dado que la suma observada constituye parte de la retribución por los servicios especializados de gerencia y administración en favor de la recurrente, cuya fehaciencia no ha sido objetada por la Administración, y estando aquellos vinculados a la generación de sus rentas gravadas y mantenimiento de su fuente, se encuentra acreditado en autos el cumplimiento del principio de causalidad, contrariamente a lo sostenido por la Administración.

Que por lo expuesto, se concluye que el reparo materia de análisis no se encuentra debidamente sustentado, por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo¹¹.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos formulados por la recurrente.

Que conforme ha señalado este Tribunal en la Resolución N° 08664-4-2024, al analizar un reparo similar al de autos formulado a la recurrente respecto del crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de julio de 2014, correspondiente a la Factura N° emitida por , distinto es el caso de ; por quien obra en autos la planilla electrónica de junio de 2014 de " , de foja 785, en la que se indica como situación de dicha persona el estado "Sin vínculo laboral", de lo cual también dejó constancia la Administración en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° , de fojas 1651 vuelta.

Que de acuerdo con el criterio plasmado en la citada resolución, estando a que para el cálculo de la retribución mensual a pagar en favor de " , las partes acordaron (i) que esta debía ser fijada en función al costo de los servicios materia de acuerdo, y (ii) si bien se incluye, entre otros, a las "gratificaciones", se delimita los "costos salariales del personal" a que deban estar necesariamente vinculados con la prestación de los servicios objeto de contrato; y estando a que " no tenía vínculo laboral con " , no puede afirmarse que en junio de 2014 haya prestado servicios como consecuencia de la ejecución del "Contrato para la Prestación de Servicios Especializados de Gerencia y Administración" celebrado entre la recurrente y " ; no habiendo presentado la recurrente documentación que acredite lo contrario.

Que por lo expuesto, y en la línea del citado criterio jurisprudencial, toda vez que el reparo de la Administración recae sobre el gasto asumido por la recurrente, por la parte de las retribuciones pagadas a " " en atención a labores realizadas en el marco del contrato de gerenciamiento, lo que no se cumple en el caso de " , corresponde mantener el reparo, y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que es del caso precisar que este Tribunal en el análisis del reparo ha tenido en cuenta los precedentes jurisprudenciales invocados por la recurrente, habiendo emitido pronunciado conforme a ellos, teniendo en cuenta los hechos descritos en el presente caso.

¹¹ En similar sentido se ha emitido pronunciamiento en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08664-4-2024, emitida respecto de la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

(ii) Gasto sin causalidad: Servicios especializados TAC (S/ 941 776,00)

Que la recurrente sostiene que la Administración desconoce el gasto por servicios especializados debido a que no se habría acreditado que haya contribuido a la obtención de los ingresos provenientes del Laudo Arbitral N° , el cual forma parte del total de ingresos del mes de abril de 2014, sin cuestionar la cuantificación ni fehaciencia del servicio, ni los criterios de razonabilidad, normalidad o proporcionalidad del gasto; a lo que precisa que el servicio implicó el apoyo en aspectos financieros, legales, contables y administrativos, no encontrándose vinculado al proceso arbitral.

Que menciona que el servicio no debe confundirse con la forma en la que las partes decidieron determinar el precio del servicio, habiéndose acordado una retribución del 2% en función a los ingresos netos mensuales; resaltando que tales ingresos pueden provenir de diversas actividades realizadas por la empresa, sobre los que no cabe exigir una relación causal pues solo se está determinando la forma de cálculo de la contraprestación.

Que refiere que las partes tienen la libertad de establecer la retribución de los servicios pactados, siendo razonable que el precio de los servicios esté sujeto a los ingresos netos mensuales de la empresa, más aún si en el presente caso no se ha objetado el valor de mercado de los servicios.

Que mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos, y enfatiza que el reparo se encuentra indebidamente formulado pues cuestiona la causalidad de una operación en base a los elementos que conforman el cálculo de su retribución; y añade que este Tribunal ha validado la causalidad del gasto por servicios especializados y, por tanto, su deducibilidad, respecto del Impuesto General a las Ventas del mismo año 2014, a través de la Resolución N° 08664-4-2024.

Que enfatiza que toda vez que los conceptos analizados en la citada resolución se tratan de los mismos gastos que son materia de cuestionamiento en el presente caso, corresponde que se mantenga el criterio seguido en aquella y se deje sin efecto el reparo de autos; a lo que agrega que debe tenerse en cuenta también el pronunciamiento emitido en la Resolución N° 00752-4-2024, para el caso de , que versa sobre un caso cuyas circunstancias resultan sustancialmente idénticas al presente caso.

Que refiere que ambas resoluciones no han sido cuestionadas en la vía judicial, por lo que han quedado consentidas, resultando aplicables al caso de autos, conforme con el principio de igualdad y al existir identidad en la materia controvertida.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad por los servicios especializados en asesoría financiera, administrativa y legal por los que se emitió la Factura N° (, cuya retribución se calculó en función a sus ingresos netos mensuales, incluyendo los ingresos correspondientes al Laudo Arbitral N° ; , sin embargo, no se demostró que la empresa ¹² hubiese tenido participación en la obtención de tales ingresos.

Que de acuerdo con el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° , de foja 1751, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por concepto de "Gasto sin causalidad: Servicios especializados TAC" por S/ 941 776,00, sustentándose en los Requerimientos N° 1 y sus resultados, y señalándose como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° , de foja 1685, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara las operaciones detalladas en el Anexo N° 3 de dicho requerimiento, de foja 1683, entre las que se encontraba aquella descrita en el ítem 2 por concepto de "001-763, , Prestación de servicios especializados abril 2014" por S/ 1 021 935,22.

¹² Antes

S.A.



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

Que con escrito de 7 de febrero de 2020, de foja 952, la recurrente señaló que la referida operación correspondía al contrato de servicios especializados de abril de 2014 suscrito con ¹³ ("..."), y que adjuntaba al respecto la siguiente documentación: (i) Movimiento contable de provisión de la Factura N° ..., (ii) Factura N° ..., (iii) Formulario Plame del personal de "...", (iv) Documentos de sustento del servicio, (v) Movimiento contable del pago, (vi) Reporte de transferencia a cuentas de terceros BCP, (vii) Movimiento contable de la detracción, y (viii) Constancia de depósito de la detracción.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° ..., de foja 1679, la Administración dio cuenta de los descargos y documentación proporcionada por la recurrente, señalando que esta sería evaluada, y que sus conclusiones las comunicaría en un nuevo requerimiento.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° ..., de fojas 1660 y 1661, la Administración indicó que la recurrente explicó que la operación correspondía al contrato de servicios especializados de abril de 2014, en el que se fijó una retribución de servicios del 2% de los ingresos netos mensuales; a lo que advirtió que de los ingresos de abril de 2014 el importe de S/ 47 088 788,12¹⁴ correspondía a "Ingresos por Laudo" por el Caso Arbitral N° ..., que inició en el año 2011, mientras que el contrato de servicios especializados suscrito con "..." data del 1 de enero de 2013.

Que por ello, solicitó a la recurrente que sustente haber calculado el 2% de la contraprestación en función a la totalidad de los ingresos registrados en abril de 2014, debiendo acreditar la relación de causalidad de aquellos servicios con la generación de renta gravada en cuanto a los ingresos obtenidos por el Laudo del Caso Arbitral N° ..., al tratarse de un ingreso obtenido en ejercicios anteriores.

Que con escrito de 12 de octubre de 2020¹⁵, la recurrente señaló que conforme con el "Contrato para la Prestación de Servicios Especializados en Asesoría Financiera, Administrativa y Legal" (en adelante el "Contrato") suscrito con "...", debía pagar un porcentaje de 2% sobre sus ingresos netos mensuales, siendo esa la forma de retribución pactada en virtud de la libertad contractual, constituyendo de por sí un gasto causal deducible, al representar un gasto que deriva de una obligación contractual asumida por la empresa.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° ..., de fojas 1648 a 1650, la Administración dio cuenta de los descargos y documentación proporcionada por la recurrente, y observó que se registró el Asiento 201405-272-3 por concepto de "Servicios especializados" por S/ 1 021 935,22, por el cual la empresa "..." emitió la Factura N° ...

¹³ Empresa que había variado su razón social a "...".

¹⁴ Preciso que los ingresos totales de abril de 2014 fueron de S/ 51 096 761,10, describiendo en el Anexo N° 4 de dicho requerimiento, de foja 1656, que tal importe se componía de los siguientes conceptos:

Asiento	Concepto	Importe S/
201404-227-2	280405, Proyecto Especial de Infr, OBRA Acc Val 10 Tahuamanu	846 745,12
201404-228-3	280404, Proyecto Especial de Infr, PAMO Abril 14	1 760 329,13
201404-226-2	280403, Proyecto Especial de Infr, CAM2 UIPP Abr 2014	510 674,20
201404-224-2	280402, Proyecto Especial de Infr, CAM1 Cruce Urbano T2 Rio Acre	108 345,62
201404-225-2	280401, Proyecto Especial de Infr, CAM2 Variación de Metrados	491 600,09
201404-219-7	01: 001-621, Proyecto Especial de Infr, PAMO 1er Trimestre 2014	65 949,26
201404-222-4	01: 001-620, Proyecto Especial de Infr, CAM1 Rio Acre T2 Cruce Urb	3 687,86
201404-221-5	01: 001-618, Proyecto Especial de Infr, CAM2 Var Metrados Ene Mar14	16 880,08
201404-220-5	01: 001-616, Proyecto Especial de Infr, CAM2 UIPP Ene Mar14	17 382,40
201404-218-3	01: 001-613, Proyecto Especial de Infr, Laudo Arbitral	47 088 788,12
201404-217-3	01: 001-616, Proyecto Especial de Infr, Obra Accesorial Val6 Pte Mavila	186 379,22
		51 096 761,10

¹⁵ El cual obra en medio magnético (USB), de foja 1508, en el archivo denominado "0 Escrito Rpta Contri_Req981".



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

Que refirió que solicitó a la recurrente que acreditara que los servicios especializados de abril de 2014 coadyuvaron en la generación del ingreso obtenido según Laudo Arbitral N° _____, respecto a lo cual no se adjuntó medio probatorio que evidencie que los servicios prestados por " _____ " contribuyeron en la obtención de tales ingresos.

Que en ese sentido, determinó como gasto por servicios especializados al importe de S/ 80 159,46, calculado sobre los ingresos registrados en abril de 2014, sin considerar el ingreso del Laudo Arbitral N° _____, conforme se detalla en el Anexo N° 2 del citado resultado de requerimiento, de foja 1641 vuelta; por lo que estando a que la recurrente registró por tal concepto la cantidad de S/ 1 021 935,22, restó a este el importe de S/ 80 159,46, para establecer como monto observado el ascendente a S/ 941 775,76¹⁶.

Que posteriormente, en el ítem 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° _____, de foja 1619, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación efectuada por concepto de "Servicios especializados Abr-2014" por S/ 941 776,00.

Que con escrito de 16 de setiembre de 2020¹⁷, la recurrente señaló que el 1 de enero de 2013 suscribió el "Contrato para la prestación de Servicios Especializados en Asesoría Financiera, Administrativa y Legal" con "OLI Kuntur", en el que se estableció que la retribución se daría sobre el 2% de los ingresos netos mensuales, sin especificar respecto de qué ingresos netos mensuales se efectuaría el cálculo de la retribución.

Que agregó que en abril de 2014 se encontró entre los ingresos netos mensuales el correspondiente al Laudo del Caso Arbitral N° _____, los que se incluyeron en el cálculo de la contraprestación pactada en el contrato, la que registró en el Asiento 201405-272-3 por S/ 1 021 935,22; habiendo proporcionado, entre otros, la factura y el cálculo de los servicios.

Que indicó que la Administración observa que se consideren ingresos que corresponden a un Laudo iniciado el año 2011, mientras que el contrato se inició el 1 de enero de 2013; sobre lo cual mencionó que según contrato debía pagar un porcentaje sobre los ingresos netos, independientemente de su procedencia y variaciones a lo largo del tiempo, siendo ello una potestad de las partes para pactar libremente los términos contractuales. En esa línea, pactó que la contraprestación del contrato se basaría en el 2% de los ingresos netos mensuales, los que se incrementaron en abril de 2014, sin considerar el concepto por el que se vieron incrementados ni su origen; por lo que al pactar una retribución global por los servicios, no resulta relevante si es que se realizó labores propias de asesoría para efectos del arbitraje, pues el incremento de la retribución por concepto de la obtención del resultado favorable del laudo responde al cumplimiento de una obligación contractual.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° _____, de fojas 1610 a 1612 vuelta, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente y señaló que no se acreditó la causalidad con la generación de renta gravada o mantenimiento de la fuente generadora de renta, del gasto por "Servicio especializado" calculado sobre el ingreso del Laudo Arbitral N° _____, al no sustentarse la participación de " _____ " en la generación de dicho ingreso; a lo que precisó que no cuestionaba que el importe de abril de 2014 fuera mayor a los de los demás meses, ni el incremento ni cuantificación o valor del servicio como tal, lo que sería en caso hubiese objetado el porcentaje pactado de 2%, lo que no hizo; por lo que mantuvo la observación por el importe de S/ 941 776,00.

Que conforme con lo actuado en el procedimiento de fiscalización, en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° _____, de fojas 1648 a 1650, la Administración observó la causalidad de los servicios especializados según Factura N° _____ emitida por (" _____"), asociada a la retribución calculada sobre el ingreso obtenido por la recurrente como resultado del Laudo Arbitral N° _____ (S/ 47 088 788,12), efectuando la acotación por la suma de S/ 941 775,76 (2% de S/ 47 088 788,12), al considerar que no se sustentó la participación de " _____ "

¹⁶ Que constituye el 2% de S/ 47 088 788,12, por concepto de ingreso del Laudo Arbitral N° _____.

¹⁷ El cual obra en medio magnético (USB), de foja 1508, en el archivo denominado "0 Escrito Rpta_Req1341".



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

en la obtención del referido ingreso, y por consiguiente, la vinculación entre el gasto observado y la generación de renta gravada o mantenimiento de la fuente.

Que la Factura N° _____, de foja 1186, fue emitida el 20 de mayo de 2014 por _____, por concepto de "Prestación de servicios especializados de acuerdo a Contrato, correspondiente al mes de abril 2014" por S/ 1 021 935,22, de foja 1186; en cuyo documento adjunto denominado "Cálculo Fee por Servicios Especializados", de foja 1186 vuelta, se explica que tal importe correspondía al 2% del total de ingresos de abril de 2014, que ascendía a S/ 51 096 761,10.

Que obra en autos el "Contrato para la Prestación de Servicios Especializados en Asesoría Financiera, Administrativa y Legal" de 1 de enero de 2013, de fojas 1886 a 1889, celebrado entre la recurrente y _____ ("_____"), en cuyas *Cláusulas Segunda, Tercera y Quinta* se estableció que dicha empresa prestaría en favor de aquella los servicios antes mencionados, que incluían la realización de las prestaciones señaladas en el Anexo 1¹⁸, a cambio de la retribución establecida en la *Cláusula Novena*; pactándose en esta última que la retribución que ambas partes acordaban era del 2% de los ingresos netos mensuales de la recurrente, para lo cual se consideraría como base los ingresos brutos mensuales deduciendo las devoluciones, rebajas, descuentos y similares.

Que conforme se aprecia de autos, la Administración no cuestiona lo pactado en el "Contrato para la Prestación de Servicios Especializados en Asesoría Financiera, Administrativa y Legal", ni que se hubiera estipulado que el pago por los servicios sería retribuido con el 2% de los ingresos netos mensuales de la recurrente¹⁹, ni la efectiva prestación de los servicios, sino únicamente repara la deducción por la porción del importe de la retribución calculado en función del ingreso del laudo arbitral (S/ 941 775,76²⁰), por no haberse acreditado la participación de "_____" en la obtención de tal ingreso.

Que sin embargo, de acuerdo con las estipulaciones del Contrato antes reseñadas, se verifica que los servicios especializados en asesoría financiera, administrativa y legal²¹ que prestaría "_____" en favor de la recurrente detallados en el Anexo 1 serían retribuidos con una única tarifa mensual, la que se calculaba con un porcentaje de sus ingresos netos mensuales, no verificándose que la contraprestación hubiese sido fijada en función a ingresos obtenidos como resultado de los servicios especializados prestados por "_____" en cada mes.

¹⁸ En el Anexo 1 – "Detalle de servicios especializados en Asesoría Financiera, Administrativa y Legal", de foja 1885, se indicó que los servicios materia de contrato eran los siguientes:

1. Servicios en materia Contable Financiero: 1.1. Control de gestión de tesorería y optimización de recursos financieros; 1.2. Funciones de diseño implantación y mantenimiento de las políticas de registro contables; 1.3. Revisión permanente del Plan de Cuentas; 1.4. Recomendaciones sobre políticas y establecimiento de normas de control; 1.5. Verificación de las conciliaciones de cuentas en general; 1.6. Coordinación y apoyo para el desarrollo de auditorías internas y externas; y 1.7. Asesoría y asistencia en materia tributaria.
2. Servicios en materia de Administrativa y Recursos Humanos: 2.1. Reclutamiento, selección y contratación del personal nacional y extranjero; 2.2. Apoyo en trámites migratorios de personal extranjero; 2.3. Apoyo en trámites de recupero de fondos del sistema de pensiones de personal extranjero; 2.4. Apoyo en trámites de aduana para la desmovilización del personal extranjero; y 2.5. En general, todas aquellas acciones que contribuyan al permanente incremento de la productividad y paz laboral dentro de la empresa.
3. Servicios en Materia Legal: 3.1. Absolución de consultas vinculadas a todas las materias relacionadas directa o indirectamente con los negocios de La Concesionaria; 3.2. Coordinación y/o elaboración de los contratos que requiera La Concesionaria para el desarrollo de su objeto social y de sus operaciones en general; 3.3. Patrocinio en procesos judiciales, arbitrales y administrativos; y 3.4. En general, asesoría y asistencia en la prevención, asesoramiento y apoyo legal integral a las operaciones de La Concesionaria.
4. Otras Áreas Administrativas: 4.1. Verificación de la realización de actividades económicas de La Concesionaria, a fin de constatar que cumplan con las autorizaciones, licencias, permisos y demás formalidades que sean requeridas por las autoridades administrativas competentes; 4.2. Asesoría para la contratación de seguros que cubran los siniestros a los que pudieran estar expuestos los bienes de propiedad de La Concesionaria; y 4.3. Asesoría en procesos de tecnología de información y comunicaciones.

¹⁹ Esto es, considera y acepta las obligaciones contractuales adoptadas por los contrayentes al celebrar el acuerdo; lo que también es señalado por la Administración en la resolución apelada, de foja 1907 vuelta.

²⁰ El que corresponde a la aplicación del 2% al importe de S/ 47 088 788,12.

²¹ Servicios prestados de forma continua, a demanda o necesidad de la recurrente, según *Clausula Tercera* del contrato.



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

Que si bien la Administración referencia al "Contrato para la Prestación de Servicios Especializados en Asesoría Financiera, Administrativa y Legal"²², no se aprecia que hubiese efectuado análisis alguno a efecto de verificar (i) si existían parámetros adicionales a los ingresos netos mensuales obtenidos por la recurrente para el cálculo de contraprestación acordada por las partes, o (ii) si de su interpretación podía concluirse que –aun cuando se tratase de servicios de ejecución continua– la intención del contrato era que la retribución se fijara únicamente respecto de los ingresos obtenidos como resultados de las labores realizadas en el marco del contrato.

Que estando a lo expuesto, el fundamento expuesto por la Administración no resulta suficiente a efecto de sustentar el reparo en virtud de lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, siendo del caso precisar que aquella no ha cuestionado en el procedimiento de fiscalización que los servicios especializados prestados por " " no fuesen fehacientes o que no se encuentren vinculados con la generación de sus rentas gravadas y el mantenimiento de su fuente²³, por lo que se encuentra acreditado en autos el cumplimiento del principio de causalidad respecto del gasto reparado, contrariamente a lo sostenido por la Administración, no resultando amparable que exigiera a tal efecto que la recurrente acreditara la participación del proveedor en la generación del ingreso vinculado al referido laudo arbitral, ya que ello no se condice con los términos pactados por las partes para el cálculo de la retribución por los servicios prestados, conforme se ha expuesto.

Que en ese sentido, corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo²⁴.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente.

(iii) Gasto sin causalidad: Servicios de arbitraje (S/ 56 667,00)

Que la recurrente sostiene que el pago por los honorarios de los árbitros y el secretario arbitral no implica un acto desinteresado otorgado gratuitamente al Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC), debido a que tuvo una motivación empresarial e interés directo y legítimo en la resolución de la controversia arbitral, pues podía obtener un ingreso adicional si el pronunciamiento le era favorable.

Que anota que no asumir el pago de tales honorarios pudo perjudicarla, pues el arbitraje podía suspenderse sin que se hubiese obtenido una solución oportuna de la controversia, lo que le hubiese generado mayores costos, debiendo considerarse además que conforme con la Ley del Arbitraje el Tribunal Arbitral podía suspender sus actuaciones si en caso no se realizaba el pago de sus honorarios.

Que mediante escrito de alegatos, reitera sus argumentos, y enfatiza que los honorarios arbitrales fueron necesarios para la generación de sus rentas gravadas, citando, al respecto, la Resolución del Tribunal Fiscal N° 5151-11-2018; a lo que añade que este Tribunal ha validado la causalidad de tales gastos asumidos por ella, a través de la Resolución N° 08664-4-2024, respecto del Impuesto General a las Ventas del año 2014.

Que enfatiza que toda vez que los conceptos analizados en la citada resolución se tratan de los mismos gastos que son materia de cuestionamiento en el presente caso, corresponde que se mantenga el criterio seguido en aquella y se deje sin efecto el reparo de autos; a lo que precisa que dicha resolución no ha sido

²² Según se aprecia del punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° , de foja 1661, el único aspecto que recoge la Administración por el "Contrato para la Prestación de Servicios Especializados en Asesoría Financiera, Administrativa y Legal", es el siguiente: "(...) en el Contrato para la Prestación de Servicios Especializados en Asesoría Financiera, Administrativa y Legal, Anexo N° 1 al Contrato y Adenda N° 1 al Contrato, suscritos con (...) , se establecen los servicios a ser prestados por ; y fijando la retribución de los servicios en el 2% de los ingresos netos mensuales".

²³ Incluso la Administración no cuestiona que los servicios no guardaran vinculación con los otros ítems de ingresos obtenidos por la recurrente en el mes de abril de 2014.

²⁴ En similar sentido se ha pronunciado este Tribunal en la citada Resolución N° 08664-4-2024, recaída respecto de la recurrente.



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

cuestionada en la vía judicial, por lo que ha quedado consentida, resultando aplicable al caso de autos, conforme con el principio de igualdad y al existir identidad en la materia controvertida.

Que por su parte, la Administración señala que los honorarios pagados por la recurrente eran de cargo del Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC), por lo que dicho gasto no cumplía con el principio de causalidad.

Que de acuerdo con el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° _____, de foja 1751, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, por concepto de "Gasto sin causalidad: Servicios de arbitraje" por S/ 56 667,00, sustentándose en los Requerimientos N° _____ y _____ y sus resultados, y señalándose como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° _____, de foja 1685, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara las operaciones detalladas en el Anexo N° 3 de dicho requerimiento, de foja 1683, entre las que se encontraban aquellas descritas en los ítems 16, 18, 22 y 27 por los siguientes conceptos:

Ítem	Asiento	Glosa	Importe (S/)
16	201411-129-4	E001-16, _____, Honorario arbitro controversia CIST3 y MTC - Arbitraje	16 666,67
18	201411-130-4	E001-19, _____, Honorario arbitro controversia CIST3 y MTC - Arbitraje	16 666,67
22	201411-128-4	E001-11, I _____, Honorario arbitro controversia CIST3 y MTC - Arbitraje	8 333,33
27	201411-125-3	001-298, _____, Honorario arbitro controversia CIST3 y MTC - Arbitraje	15 000,00
			56 666,67

Que con escrito de 7 de febrero de 2020, de fojas 941 y 943 a 945, la recurrente señaló que los ítems 16, 18, 22 y 27 correspondían a los honorarios profesionales de _____, por su participación como árbitros en el proceso arbitral seguido con el Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC); adjuntando al respecto (i) Movimientos contables de la provisión, (ii) Recibos por honorarios y factura, (iii) Asiento contable de pago, (iv) Reporte detalle de planilla de proveedores, y (v) Cartas emitidas por el Secretario del Tribunal Arbitral.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____, de foja 1679, la Administración dio cuenta de los descargos y documentación proporcionada por la recurrente, señalando que esta sería evaluada, y que sus conclusiones las comunicaría en un nuevo requerimiento.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° _____, de fojas 1660 vuelta y 1661 vuelta, la Administración indicó que si bien la recurrente manifestó que las operaciones descritas en los ítems 12, 14, 18 y 23 del Anexo N° 3 del citado requerimiento²⁵, de foja 1657 vuelta, correspondían a pagos de honorarios de proceso arbitral, no identificó el proceso arbitral respecto al cual se realizó el cobro de servicios de arbitraje, ni evidenció los términos y condiciones establecidos para su pago, por lo que le solicitó que proporcione la documentación emitida por la entidad u organismo público competente comunicando el inicio del proceso de arbitraje, identificando los participantes y árbitros, y especificando los términos y condiciones aceptadas por las partes, así como la documentación que estime pertinente, que evidencie el nexo causal de los pagos realizados por concepto de los servicios de arbitraje.

Que con escrito de 12 de octubre de 2020²⁶, la recurrente señaló que las mencionadas operaciones correspondían a honorarios profesionales de los abogados

²⁵ Que corresponden a los numerales 16, 18, 22 y 27 del Anexo N° 3 del Requerimiento N° _____, de foja 1683.

²⁶ El cual obra en medio magnético (USB), de foja 1508, en el archivo denominado "0 Escrito Rpta Contri_Req981".



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

e , por su participación en el proceso arbitral seguido con el MTC, presentando los recibos por honorarios y factura, cartas emitidas por el secretario del Tribunal Arbitral y la Resolución N° 3 del Arbitraje.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° , de fojas 1644 a 1647 vuelta, la Administración dio cuenta de los descargos y documentación proporcionada por la recurrente, y señaló que las operaciones observadas corresponden al proceso de arbitraje seguido entre la recurrente y el MTC, iniciado el 3 de octubre de 2014 por la controversia "Reconocimiento y pago de mayores trabajos por Cambio de Metodología para el montaje del Puente Billinghamurst y Equipo Stand By".

Que agregó que en los ítems 51 y 52 del Acta de Instalación de Tribunal Arbitral Ad Hoc se estableció los anticipos de los honorarios de los árbitros y del secretario, precisándose que cada parte pagaría el 50% de los honorarios; no obstante, el 17 de noviembre de 2014 dicho Tribunal remitió a la recurrente los comprobantes de pago emitidos por los árbitros²⁷ y el secretario²⁸, especificando que se trataba de pagos en subrogación de los honorarios de la otra parte (MTC), y estando a que las partes acordaron asumir en partes iguales los honorarios, no le concernía a la recurrente asumir la parte que correspondía ser pagada por el MTC.

Que en ese sentido, concluyó que tales gastos constituían actos de liberalidad de la recurrente y, por tanto, no cumplían con el principio de causalidad, observando su deducibilidad por el importe de S/ 56 666,67, según detalle del Anexo N° 1 del resultado de dicho requerimiento²⁹, de foja 1641.

Que posteriormente, en el ítem 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° , de foja 1619, emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación efectuada por concepto de "Servicio de arbitraje" por el total de S/ 127 777,78, dentro del cual se encontraba la acotación a las operaciones descritas en los ítems 8, 9, 10 y 11 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° , por S/ 56 667,00.

Que con escrito de 16 de setiembre de 2020³⁰, la recurrente señaló que el Acta de Instalación de Tribunal Arbitral Ad Hoc no solo prevé que las partes asuman en partes iguales los honorarios de los árbitros y el secretario arbitral, sino también que en caso una de las partes no efectuara oportunamente el pago, el Tribunal habilitaría a la otra parte para que asuma el pago, situación que ocurrió en el presente caso.

Que mencionó que la posibilidad de pagar lo que corresponde a la otra parte no solo se encuentra prevista en el acta, sino que tiene relevancia en la medida que de no realizarse afectaría la continuidad del proceso arbitral, debido a que el acta establece que si ninguna de las partes asumía la parte de los honorarios de la otra, podía disponerse la suspensión de las actuaciones arbitrales.

Que agregó que tampoco es cierto que el pago haya constituido un acto de liberalidad, toda vez que cuando se asume los honorarios que correspondía que pagara a la otra parte, en ejecución del laudo podía exigir la devolución del monto pagado.

Que en el punto 1 del Resultado del Requerimiento N° , de fojas 1608 y 1609, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y señaló que según el numeral 53 del Acta de Instalación, el pago de lo que corresponde a la otra parte era optativo y no impositivo, es decir, que la recurrente no se encontraba obligada al pago que correspondía al MTC; no habiéndose acreditado que el Tribunal Arbitral hubiera iniciado la suspensión de sus actuaciones.

Que agregó que si bien el Tribunal Arbitral podía disponer el archivo definitivo en caso de no haberse producido el pago, ello es una acción optativa y no definitiva, precisando que tampoco se presentaba tal situación debido a que la recurrente sí cumplió con pagar su parte.

²⁷

e

²⁸

²⁹ En el que las operaciones comprendidas figuran en los ítems 8, 9, 10 y 11 del citado anexo.

³⁰ El cual obra en medio magnético (USB), de foja 1508, en el archivo denominado "0 Escrito Rpta_Req1341".



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

Que en ese sentido, mantuvo la observación a la deducción del gasto por el importe de S/ 56 667,00, al considerar que la recurrente no sustentó el nexo causal del pago de los honorarios por servicios de arbitraje, describiéndose las operaciones acotadas en los ítems 2, 3, 4 y 5 del Anexo N° 1 del citado resultado de requerimiento, de foja 1605 vuelta.

Que según se ha indicado, de acuerdo con el artículo 37 de la citada Ley del Impuesto a la Renta, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley.

Que por su parte, el artículo 69 del Decreto Legislativo N° 1071, Decreto Legislativo que norma el arbitraje, establece que las partes tienen la facultad de adoptar reglas relativas a los costos del arbitraje, y que a falta de acuerdo, el tribunal arbitral dispondrá lo conveniente, con sujeción a lo dispuesto en el Título VIII del citado decreto.

Que de acuerdo con el artículo 70 del mencionado decreto, el tribunal arbitral fijará en el laudo los costos del arbitraje, los que comprenden lo siguiente: a. Los honorarios y gastos del tribunal arbitral; b. Los honorarios y gastos del secretario; c. Los gastos administrativos de la institución arbitral; d. Los honorarios y gastos de los peritos o de cualquier otra asistencia requerida por el tribunal arbitral; e. Los gastos razonables incurridos por las partes para su defensa en el arbitraje; f. Los demás gastos razonables originados en las actuaciones arbitrales.

Que asimismo, en su artículo 71 se indica que los honorarios del tribunal arbitral y del secretario, en su caso, serán establecidos de manera razonable, teniendo en cuenta el monto en disputa, la dimensión y la complejidad del caso, el tiempo dedicado por los árbitros, el desarrollo de las actuaciones arbitrales, así como los usos y costumbres arbitrales y cualesquiera otras circunstancias pertinentes del caso.

Que a su vez, en los numerales 1, 2, 3 y 4 del artículo 72 del mismo decreto se establece lo siguiente: Una vez constituido, el tribunal arbitral podrá requerir a cada una de las partes que entregue un anticipo de los costos previstos en el artículo 70. En el curso de las actuaciones, el tribunal arbitral podrá requerir anticipos adicionales a las partes. Las partes asumirán los anticipos en proporciones iguales, sin perjuicio de lo que decida el tribunal arbitral sobre su distribución en el laudo (numeral 1); Sin perjuicio de lo dispuesto en el numeral anterior, el tribunal arbitral, de estimarlo adecuado, según las circunstancias, puede disponer anticipos separados para cada una de las partes, teniendo en cuenta sus respectivas reclamaciones o pretensiones. En este caso, el tribunal arbitral solo conocerá las reclamaciones que hayan sido cubiertas con los anticipos respectivos. De no cumplirse con la entrega de los anticipos, las respectivas reclamaciones o pretensiones podrán ser excluidas del ámbito del arbitraje (numeral 2); Si una o ambas partes no efectúan el depósito de los anticipos que les corresponde dentro de los plazos conferidos, el tribunal arbitral podrá suspender las actuaciones arbitrales en el estado en que se encuentren. Si a criterio del tribunal arbitral transcurre un plazo razonable de suspensión sin que la parte obligada haya cumplido con su obligación o la otra parte haya asumido dicha obligación, el tribunal arbitral, a su entera discreción, podrá ordenar la terminación de las actuaciones arbitrales (numeral 3); y La decisión del tribunal arbitral de terminar las actuaciones ante el incumplimiento de la obligación del depósito de los anticipos correspondientes no perjudica el convenio arbitral. La misma regla se aplica a las reclamaciones excluidas del arbitraje por no encontrarse cubiertas con los respectivos anticipos (numeral 4).

Que conforme con lo actuado en el procedimiento de fiscalización, en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° _____, de fojas 1644 a 1647 vuelta, la Administración observó la causalidad del pago de los honorarios de _____ y _____, debido a que correspondía que su pago fuera realizado por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC).

Que al respecto, obran en autos los siguientes comprobantes de pago:



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

- Factura N° , emitida por a la recurrente, por concepto de "Honorarios profesionales como árbitro en la controversia entre y el Ministerio de Transportes y Comunicaciones (Pago en sustitución del Ministerio de Transportes y Comunicaciones)", por la suma de S/ 15 000,00, de foja 477.
- Recibo por Honorarios Electrónico N° , emitido por a la recurrente, por concepto de "Pago en subrogación del MTC de los honorarios como Secretario del Tribunal Arbitral designado para resolver la controversia entre la y el MTC", por el total de honorarios de S/ 8 333,33 y neto recibido de S/ 7 500,00, de foja 528.
- Recibo por Honorarios Electrónico N° , emitido por a la recurrente, por concepto de "Pago en subrogación de los honorarios que le corresponden al MTC, establecido en el Acta de Instalación del 3 de octubre de 2014", por el total de honorarios de S/ 16 666,67 y neto recibido de S/ 15 000,00, de foja 580.
- Recibo por Honorarios Electrónico N° , emitido por a la recurrente, por concepto de "Honorarios profesionales como árbitro en la controversia entre y PROVIAS Nacional del Ministerio de Transportes y Comunicaciones Pago en subrogación", por el total de honorarios de S/ 16 666,67 y neto recibido de S/ 15 000,00, de foja 563.

Que asimismo, se tiene el "Contrato de , celebrado entre la recurrente y el Estado Peruano³¹ el 4 de agosto de 2005³², en cuyo acápite 2.4 de la Sección II se estableció que la referida concesión se otorgaba para la construcción, conservación, mantenimiento y explotación de la infraestructura de servicio público del Tramo 3 - Inambari Iñapari de una longitud de 403.20 kilómetros no asfaltados (Tramo vial 3 Inambari – Iñapari). Asimismo, en el acápite 16.11 de la Sección XVI del referido Contrato, se previó que en caso las partes no hubiesen resuelto el conflicto o incertidumbre que se haya suscitado, podían recurrir al Arbitraje, pudiendo ser este de conciencia o de derecho.

Que en el "Acta de Instalación de Tribunal Arbitral Ad Hoc" de 3 de octubre de 2014, de fojas 971 a 976, se indicó que se designó como miembros del Tribunal Arbitral a y y como secretario a , para resolver la controversia vinculada al "Contrato de , por el "Reconocimiento y pago de mayores trabajos por Cambio de Metodología para el montaje del Puente Billinghamst y Equipo Stand By"; señalándose como partes participantes a la recurrente y el Ministerio de Transportes y Comunicaciones.

Que ahora bien, en el apartado referido a "Honorarios del tribunal arbitral y de la secretaria arbitral" de la mencionada acta, se indicó lo siguiente:

51. (...) el tribunal arbitral fija como anticipo de los honorarios de cada uno de los árbitros la suma de S/. 30,000.00 (...) netos, a los que deberán agregarse los tributos correspondientes. Cada parte deberá pagar el cincuenta por ciento (50%) de dicho monto, es decir, S/. 15,000.00 (...) netos, dentro de los 10 (diez) días útiles siguientes de notificadas con los comprobantes de pago de honorarios correspondientes.
52. (...) fija como anticipo de los honorarios de la Secretaría Arbitral la suma de S/. 15,000.00 (...) netos, a los que deberán agregarse los tributos correspondientes. Cada parte deberá pagar el cincuenta por ciento (50%) de dicho monto, es decir, S/. 7,500.00 (...) netos, a los que deberán agregarse los tributos correspondientes, dentro de los 10 (diez) días siguientes de notificadas con los recibos de honorarios correspondientes.
53. En caso una o ambas partes no efectuaran el pago de honorarios que les corresponde dentro de los plazos establecidos (...), el tribunal arbitral volverá a notificarlas para que en un plazo de diez (10) días hábiles cumplan con efectuar los pagos correspondientes, luego de lo cual el

³¹ Actuando a través del Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC).

³² El cual obra en medio magnético (CD), de foja 1508, en el archivo denominado "Contrato



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

tribunal arbitral habilitará a la parte que cumplió con el pago, para que en el mismo plazo y de estimarlo pertinente, asuma el pago que corresponde a su contraparte.

En caso de no pago por ninguna de las partes el Tribunal Arbitral podrá disponer la suspensión de las actuaciones arbitrales. La suspensión de las actuaciones del tribunal arbitral solo podrá ser levantada con la verificación de los pagos correspondientes por cualquiera de las partes, con cargo a los costos que se fijarán en el laudo arbitral más sus respectivos intereses.

En caso de que una de las partes asumiera el pago de los anticipos de honorarios ante la renuencia o demora de la otra, la que ha pagado tendrá derecho a repetir, exigiendo en vía de ejecución de laudo, el reembolso con los intereses legales respectivos, sin perjuicio de que el tribunal pueda establecer que el pago del íntegro de las costas y costos corresponda a la parte vencida en el arbitraje.

Transcurrido un plazo de veinte (20) días desde la suspensión de las actuaciones por falta de pago, el tribunal arbitral, podrá – a su entera discreción – disponer el archivo definitivo del proceso arbitral”.

Que así también, se tiene que con Resolución N° 1 de 27 de octubre de 2014, de fojas 977 y 978 vuelta, la Secretaría del Tribunal Arbitral señaló lo siguiente: (i) Tener por cumplido el pago del anticipo de honorarios por parte de la recurrente; (ii) Conforme con el numeral 53 del Acta de Instalación, concedió al MTC el plazo adicional de 10 días útiles para el pago de los honorarios que le corresponden; y (iii) Sin perjuicio de lo antes indicado, habilitaba a la recurrente para que asumiera el pago de los honorarios de la otra parte en caso de incumplimiento.

Que asimismo, con Carta de 17 de noviembre de 2014, de foja 978, la Secretaría del Tribunal Arbitral remitió a la recurrente la Factura N° [redacted] y los Recibos por Honorarios Electrónico N° [redacted] y [redacted], con relación al pago en subrogación de los honorarios que corresponden al MTC, respecto de [redacted] y [redacted].

Que de la documentación antes citada, se tiene que en el marco del “Contrato de [redacted], se suscitó la controversia entre la recurrente y el MTC por el “Reconocimiento y pago de mayores trabajos por Cambio de Metodología para el montaje del Puente Billingham y Equipo Stand By”, la que fue llevada a arbitraje; y que como parte del proceso arbitral, se fijó en S/ 30 000,00 los honorarios de los árbitros, y en S/ 15 000,00 el honorario del secretario, debiendo cada una de las partes asumir el pago del 50%.

Que ahora bien, conforme con el primer párrafo del numeral 53 del Acta de Instalación, si en caso una o ambas partes no efectuaba el pago, el Tribunal Arbitral requería su cumplimiento en el plazo de 10 días hábiles, lo que se realizó con la emisión de la Resolución N° 3, en la que además se habilitó a la recurrente (parte que cumplió con el pago) para que asumiera la obligación del MTC (parte que no realizó el pago); siendo que conforme con el segundo párrafo del numeral 53 del Acta de Instalación, en caso no se hubiese realizado el pago, el Tribunal Arbitral podía suspender sus actuaciones.

Que resulta oportuno mencionar que si bien en el segundo párrafo del numeral 53 del Acta de Instalación se indica “En caso de no pago por ninguna de las partes el Tribunal Arbitral podrá disponer la suspensión de las actuaciones arbitrales”, tal alusión, contrariamente a lo sostenido por la Administración, no debe ser entendida como si la suspensión solo hubiese ocurrido ante la falta del pago que le correspondía a cada una de las partes (recurrente y MTC); toda vez que de la lectura conjunta con el primer párrafo del numeral 53, puede establecerse que la referencia a “ninguna de las partes” puede abordar los siguientes supuestos: (i) Ni el MTC ni la recurrente efectuaron el pago del 50% que le correspondía a cada uno; (ii) La recurrente no efectúa el pago del 50%, y el MTC cumple con pagar su 50%, sin embargo el MTC decide no asumir el pago de la parte que le corresponde a la recurrente; y (iii) El MTC no efectúa el pago del 50%, y la recurrente cumple con pagar su 50%, sin embargo la recurrente decide no asumir el pago de la parte que le corresponde al MTC; observándose que en estos dos últimos casos ni la parte que estaba obligada al pago



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

que le correspondía, ni la contraparte que podía asumir tal obligación, realizaron el pago del otro 50% pendiente de pago.

Que en ese sentido, de autos se aprecia que la operaciones asociadas al pago de los honorarios de

y
, realizado en sustitución del Ministerio de Transportes y Comunicaciones, se encuentra justificada en el cumplimiento de lo dispuesto en el Acta de Instalación de Tribunal Arbitral Ad Hoc como parte del desarrollo del proceso arbitral, del cual era parte y cuyo resultado se encuentra vinculado con la generación de la renta gravada y/o mantenimiento de la fuente.

Que por lo expuesto, los honorarios observados cumplen con el principio de causalidad, por lo que corresponde levantar el reparo y revocar la resolución apelada en este extremo³³.

Que estando al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos expuestos por la recurrente.

(iv) Gasto no sustentado: Servicio de Consultoría (S/ 26 791,00)

Que la recurrente sostiene que ha cumplido con acreditar los servicios prestados por el proveedor con motivo del Proyecto de Ingeniería de Detalle (PID) de la defensa ribereña en el sector La Pastora; sin embargo, la Administración no realizó una valoración conjunta de los documentos presentados.

Que por su parte, la Administración señala que de la evaluación conjunta de la documentación presentada por la recurrente se tiene que no acreditó la fehaciencia del servicio que le habría prestado el proveedor

Que de acuerdo con el Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° , de foja 1751, la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 por concepto de "Gasto no sustentado: Servicio de Consultoría" por S/ 26 791,00, sustentándose en los Requerimientos N° y sus resultados, y señalando como base legal el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° , de foja 1685, la Administración solicitó a la recurrente que sustentara las operaciones detalladas en el Anexo N° 3 de dicho requerimiento, de foja 1683, entre las que se encontraba aquella descrita en el ítem 54 por concepto de "Valor Boletín de Medición Mes N° 1 (Mar/2014) del Contrato", por S/ 26 791,47.

Que con escrito de 7 de febrero de 2020, de foja 929, la recurrente señaló que la referida operación correspondía a la provisión del Boletín de Medición de marzo de 2014 por el contrato suscrito con para la elaboración de la ingeniería de detalle de defensa ribereña del sector La Pastora, y que adjuntaba al respecto la siguiente documentación: (i) Movimiento contable de la provisión, (ii) Boletín de medición, (iii) Memoria descriptiva del "Proyecto de Ingeniería y Detalle" (PID) Defensas Ribereñas, (iv) Asiento contable de la Factura N° , (v) Factura N° (, (vi) Asiento contable de pago, (vii) Reporte detalle de la operación - planilla de proveedores, (viii) Asiento contable del pago de detracción, y (ix) Constancia de depósito de detracción.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° , de foja 1679, la Administración dio cuenta de los descargos y documentación proporcionada por la recurrente, señalando que esta sería evaluada, y que sus conclusiones las comunicaría en un nuevo requerimiento.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° , de fojas 1660 vuelta y 1661 vuelta, la Administración indicó que si bien la recurrente manifestó que la referida operación³⁴ correspondía a la

³³ En similar sentido se ha emitido pronunciamiento en la anotada Resolución del Tribunal Fiscal N° 08664-4-2024.

³⁴ Descrita en el ítem 5 del Anexo N° 3 de dicho requerimiento, de foja 1657 vuelta.



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

"Elaboración del PID", no adjuntó documentación que evidencie la efectiva prestación del servicio, por lo que le solicitó que proporcione aquella que sustente fehacientemente haber recibido dicho servicio, tales como informes, reportes técnicos, recepción de tal información por las áreas responsables de la recurrente que lo requirieron, envío a la entidad u organismo público competente, aplicación de los trabajos recibidos, u otra que considere pertinente.

Que con escrito de 12 de octubre de 2020³⁵, la recurrente señaló que la operación correspondía al estudio de campo, desarrollo, presentación y aprobación del Proyecto de Ingeniería de Detalle (PID) para la defensa ribereña en el sector La Pastora, según contrato suscrito con | , y que cumplía con adjuntar el (i) Informe "Estudio Hidrológico y Diseño Hidráulico de Defensas ribereñas en la zona La Pastora – Puerto Maldonado", (ii) Informe de Ingeniería de detalle para la defensa ribereña "La Pastora" – Términos de referencia, y (iii) Informe Final – Memoria descriptiva | – km 480+910.

Que en el punto 3 del Resultado del Requerimiento N° , de fojas 1647 vuelta, respecto a la operación con " , la Administración dio cuenta de los descargos y documentación proporcionada por la recurrente, señalando que esta no demuestra fehacientemente la realización del servicio de "Elaboración de PID" facturado.

Que precisó que el contrato solo es un acuerdo de voluntades; que el boletín de medición solo expresa numéricamente aspectos que deben contar con soporte documentario que acredite lo que en él se describe; y que no se adjuntó el sustento de la realización de los trabajos que se indican.

Que en ese sentido, concluyó que la recurrente no sustentó la fehaciencia de la operación asociada a " , por S/ 26 791,47³⁶, según detalle del ítem 3 del Anexo N° 1 de dicho resultado de requerimiento, de foja 1641.

Que posteriormente, en el ítem 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° | , de foja 1619, la Administración solicitó a la recurrente que presentara sus descargos a la observación efectuada por concepto de "Consultorías varias", por el total de S/ 85 267,47, dentro del cual se encontraba la acotación a la operación asociada a " :." por S/ 26 791,00.

Que con escrito de 16 de setiembre de 2020³⁷, la recurrente señaló que el servicio prestado por | correspondía al estudio de campo, desarrollo, presentación y aprobación del Proyecto de Ingeniería de Detalle (PID) para la defensa ribereña en el sector La Pastora, según Contrato

Que agregó que la labor desarrollada por dicha empresa fue desde el 2011, año en el que presentó informes de avance, en tanto que en el 2014 proporcionó el informe final; explicando que el informe final formó parte del PID, y que durante la evaluación del PID se efectuaban observaciones a ser subsanadas por los responsables de los informes.

Que precisó además que el pago observado correspondía al 9%, que según contrato era el estipulado a la entrega del informe final.

Que en el punto 2 del Resultado del Requerimiento N° , de foja 1607, la Administración dio cuenta de los descargos de la recurrente, y señaló que la operación se asocia a la provisión por el servicio de | para el Proyecto de Ingeniería de Detalle (PID) de la defensa ribereña en el sector La Pastora, por el que el proveedor emitió el Informe Final en el año 2014, sin embargo no se adjuntó dicho informe, sino que se proporcionó la "Memoria Descriptiva" de febrero de 2014, cuyo contenido es

³⁵ El cual obra en medio magnético (USB), de foja 1508, en el archivo denominado "0 Escrito Rpta Contri_Req981".

³⁶ Operación que acotaba dentro del concepto "Consultorías varias" por un total de S/ 85 267,47.

³⁷ El cual obra en medio magnético (USB), de foja 1508, en el archivo denominado "0 Escrito Rpta_Req1341".



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

réplica del contenido de la "Memoria Descriptiva" de enero de 2012³⁸, sin que se hubiese adjuntado documento alguno que acredite las labores que habrían sido ejecutadas por

Que agregó que la Resolución Directoral N° emitida por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones, aprobó el "Proyecto de Ingeniería de : Socavón rivera derecha del río Madre de Dios de la ciudad de Puerto Maldonado", sin embargo, no constituye evidencia que haya realizado servicios en favor de la recurrente. Asimismo, los correos adjuntados solo dan cuenta de coordinaciones, sin que se hubiera aportado el sustento de lo referido en tales comunicaciones.

Que por tanto, sostuvo que de la evaluación conjunta de la documentación proporcionada por la recurrente, se concluye que no sustentó fehacientemente la realización por parte de : de servicios relativos al "Proyecto de Ingeniería de , por lo que mantuvo la observación a la deducción del gasto asociado, por el importe de S/ 26 791,00, según detalle del ítem 6 del Anexo N° 1 del citado resultado de requerimiento, de foja 1605 vuelta.

Que de conformidad con el artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, antes citado, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por dicha ley.

Que este Tribunal ha dejado establecido en las Resoluciones N° 01218-5-2002, 03025-5-2004, 00886-5-2005 y 12871-2-2010, entre otras, que para sustentar la deducción de gastos o costos en forma fehaciente y razonable, no basta acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respalden las operaciones y que en apariencia cumplan los requisitos establecidos en el reglamento de comprobantes de pago así como con su registro contable, sino que en efecto estas se hayan realizado.

Que en efecto, conforme con la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08052-10-2017, para que un comprobante de pago por adquisiciones o prestación de servicios pueda sustentar válidamente el costo de ventas o gasto, a efecto de determinarse el Impuesto a la Renta, aquel debe corresponder a una operación efectivamente realizada.

Que mediante las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 00120-5-2002 y 03708-1-2004, entre otras, se ha señalado que los contribuyentes deben mantener al menos un nivel mínimo indispensable de elementos de prueba que acrediten que los comprobantes que sustentan su derecho correspondan a operaciones reales. En la misma línea, este Tribunal, en las Resoluciones N° 00434-3-2010 y 06011-3-2010, ha señalado que para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario que, en principio, se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido los bienes, tratándose de operaciones de compra de bienes, o -en su caso- con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que a su vez, este Tribunal, en las Resoluciones N° 01233-1-2012 y 13687-1-2011, entre otras, ha establecido que si un reparo se origina en el hecho que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a este y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la Administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones.

Que de los criterios jurisprudenciales expuestos se tiene que a efecto de sustentar válidamente la deducción de costos o gastos a efecto del Impuesto a la Renta, estos deben corresponder a operaciones fehacientes, y asimismo, para determinar la fehaciencia de las operaciones realizadas por los deudores tributarios es necesario en principio, que se acredite la realidad de las transacciones realizadas directamente con sus proveedores, las que pueden sustentarse, entre otros, con la documentación que demuestre haber recibido

³⁸ Presentada en atención al Requerimiento N°



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

los bienes tratándose de operaciones de compra de bienes o, en su caso, con indicios razonables de la efectiva prestación de los servicios que señalan haber recibido.

Que de otro lado, este Tribunal, en las Resoluciones N° 04832-3-2005 y 10579-3-2009, ha establecido que un contrato escrito solo representa la instrucción o mandato para la adquisición de un bien o la obtención de un servicio, mas no acredita que este se haya realizado, asimismo solo evidencia un acuerdo de voluntades para su adquisición, pero no que se haya efectuado.

Que obra en autos la Factura N° _____ de 10 de marzo de 2014, emitida por _____ a la recurrente por concepto de "Estudio de campo, Desarrollo, Presentación y Aprobación del Proyecto de Ingeniería de Detalle (PID) _____, por US\$ 9 534,33, de foja 1019.

Que del "Boletín de Medición 1 Período: 26/01/2014 – 25/02/2014 Subcontrato _____", de foja 1018, se aprecia que se valorizó el importe de US\$ 9 534,33 correspondiente al 9% de US\$ 105 937,00, por concepto de "Estudio de Campo, Desarrollo, Presentación y Aprobación del Proyecto de Ingeniería de Detalle (PID) de _____, indicando como observación que se asocia al "Pago correspondiente al 9% de la contraprestación a la entrega del informe final".

Que en el Contrato de Prestación de Servicio para el Desarrollo de Proyectos de Ingeniería de Detalle para la Defensa Ribereña "La Pastora" de 31 de agosto de 2011, suscrito entre la recurrente y _____, de fojas 1011 a 1017, se estableció en la *Cláusula Primera* que dicha empresa se obligaba a prestar el servicio de estudio de campo, desarrollo, presentación y aprobación del Proyecto de Ingeniería de Detalle (PID) de _____, Puerto Maldonado; precisándose que en su Anexo N° 1 se incluía los términos de referencia y la propuesta técnica económica³⁹.

Que en la *Cláusula Cuarta* se acordó como contraprestación por los servicios el importe de US\$ 105 937,00, la que era a suma alzada, fija y no reajutable, pactándose que la forma de pago estaba condicionada a la firma del boletín de medición de cada pago, seguida de la presentación de la factura, y sería efectuada de la siguiente manera: (i) Presentación del Informe N° 1 (Informe de Campo de Batimetría): 9% del monto total; (ii) Presentación del Informe N° 2 (Informe Final de Batimetría): 9% del monto total; (iii) Presentación del Informe N° 3 (Informe de Campo de Topografía): 9% del monto total; (iv) Presentación del Informe N° 4 (Informe Final de Topografía): 9% del monto total; (v) Presentación del Informe N° 5 (Informe de Ensayos de Laboratorio de Mecánica de Suelos): 9% del monto total; (vi) Presentación del Informe N° 6 (Estudio de Mecánica de Suelos): 9% del monto total; (vii) Presentación del Informe N° 7 (Estudio de Hidrología): 9% del monto total; (viii) Presentación del Informe N° 8 (Estudio de Hidráulica): 9% del monto total; (ix) Presentación del Informe N° 9 (Borrador de Informe Final): 9% del monto total; (x) Presentación del Informe Final: 9% del monto total; y, (xi) Aprobación del Informe Final: 10% del monto total, considerándose aprobado cuando se reciba la resolución directoral de aprobación del PID.

Que en el Anexo N° 1 del contrato en mención, en el apartado referido a los "Términos de referencia", de fojas 1005 y 1006 vuelta, se indica como objetivo de la consultoría, desarrollar el estudio de alternativas y la ingeniería de detalle para la solución final de la defensa ribereña en el sector de "La Pastora" – Puerto Maldonado, adyacente a la Carretera Interoceánica Sur, Tramo 3; y que los productos a entregar serían los siguientes: (i) Expediente técnico completo (PID), (ii) Metrados y especificaciones técnicas y (iii) Costo de la obra, precisándose que la estructura de los expedientes sería de acuerdo con lo siguiente: Capítulo 1: Memoria descriptiva, Capítulo 2: Estudio Topográfico y Batimétrico, Capítulo 3: Evaluación Geológico – Geotécnica, Capítulo 4: Estudio de Mecánica de Suelos y Canteras, Capítulo 5: Estudio Hidrológico, Capítulo 6: Alternativa de Solución, Capítulo 7: Estudios de Hidráulica, Modelamiento Matemático, Capítulo 8: Diseño de los Sistemas de Defensas Ribereñas de la Alternativa seleccionada, Capítulo 9: Presupuesto,

³⁹ El citado Anexo 1 contenía la Propuesta Técnico-Económica: Estudio Hidrológico y Diseño Hidráulico de Defensas Ribereñas _____ y los Términos de Referencia – Ingeniería de _____, Puerto Maldonado, de fojas 1004 a 1011. Asimismo, se aprecia el Anexo 2 del citado contrato, que contiene el cronograma con el plazo de duración de los trabajos, de foja 1003.



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

Capítulo 10: Especificaciones Técnicas, Capítulo 11: Aspectos Ambientales, Conclusiones y Recomendaciones, Anexos y Planos⁴⁰.

Que al respecto, cabe mencionar que el comprobante de pago, así como su registro contable, únicamente dan cuenta del concepto que comprendería el gasto observado, así como el cumplimiento de obligaciones formales, mas no acreditan la efectiva prestación del servicio descrito, de acuerdo con el criterio jurisprudencial antes glosado; a su vez, los documentos vinculados a la cancelación de tal operación, solo evidenciaría el pago que se habría efectuado por aquella, mas no la realización de dicho servicio.

Que asimismo, el citado contrato solo representa un acuerdo de voluntades entre las partes contratantes, mas no sustenta la efectiva realización de las prestaciones descritas, por lo que corresponde verificar la documentación adicional proporcionada por la recurrente a tal efecto.

Que al respecto, cabe indicar que el mencionado boletín de medición solo muestra el cálculo de la contraprestación por el concepto que detalla, relativo al 9% de la contraprestación a la entrega del informe final, de acuerdo con lo estipulado en el mencionado contrato, conforme también mencionó la recurrente en su escrito de 16 de setiembre de 2020⁴¹; cuyo importe corresponde al de la mencionada factura girada a la recurrente.

Que si bien obran a fojas 979 a 1002 y 1398 a 1420, dos documentos titulados "Memoria Descriptiva – , uno de enero de 2012 y el otro de febrero de 2014, solo corresponderían al primer capítulo del expediente técnico del PID, según los Términos de Referencia del contrato, relativo a la memoria descriptiva del diseño del sistema de defensas ribereñas en la margen derecho del río Madre de Dios, en ; lo que no corresponde a la presentación del informe final materia de contraprestación cuyo gasto fue observado.

Que también se adjuntó el "Informe N° 5 – Informe de Ensayos de Laboratorio de Mecánica de Suelos", de fojas 1462 a 1495, y el "Informe N° 6 – Estudio de Mecánica de Suelos", de fojas 1423 a 1461, sin embargo, estos corresponden a conceptos distintos al que fue materia de reparo, asociado a la presentación del informe final.

Que por su parte, si bien mediante la Resolución Directoral N° de 19 de diciembre de 2014, emitida por el Ministerio de Transportes y Comunicaciones (MTC), de fojas 1498 a 1501 vuelta, se aprobó el Proyecto de Ingeniería de Detalle (PID) de : Socavación Rivera derecha del Río Madre de Dios de la ciudad de Puerto Maldonado – Tramo 3: Puente Inambari – Iñapari del Proyecto , presentado por la (, no evidencia la prestación realizada por el proveedor (, cuya contraprestación ha sido observada, asociada a la entrega del informe final conforme con los términos del contrato celebrado.

Que en cuanto a los correos electrónicos que obran de fojas 1496 y 1497, solo se observan coordinaciones internas para el envío de órdenes de servicio, propuesta económica y boletines de medición en relación con el contrato suscrito con el mencionado proveedor; mientras que el correo electrónico de foja 979 vuelta, solo corresponde a la firma del boletín de medición antes referido, a efecto de su aprobación.

Que por su parte, la constancia de depósito de detracción, de foja 1018 vuelta, solo da cuenta del cumplimiento de una obligación formal, mas no de la fehaciencia del servicio.

Que en ese sentido, contrariamente a lo sostenido por la recurrente, de la evaluación conjunta de la documentación proporcionada, no se advierte que hubiese acreditado la efectiva prestación del servicio acotado, conforme lo advertido por la Administración, por lo que corresponde mantener el reparo y confirmar la resolución apelada en este extremo.

⁴⁰ Se precisa que estos trabajos debían ser expedientes de Estudios Definitivos de la Solución Final.

⁴¹ Presentado en el procedimiento de fiscalización.



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

Que estando a que en cuanto a los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 contenidos en la Resolución de Determinación N° _____, este Tribunal ha dispuesto mantener unos y levantar otros, procede que la Administración efectúe la reliquidación correspondiente.

2. Resolución de Multa N° _____

Que la recurrente sostiene que no ha incurrido en la infracción atribuida, toda vez que no declaró cifras ni datos falsos, y tampoco omitió declarar circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que mediante escrito de alegatos, señala que dado el carácter accesorio de la referida resolución de multa, se consideren los argumentos expuestos anteriormente respecto de la Resolución de Determinación N° _____ en la cual se sustenta.

Que no obstante, refiere que de conformidad con el artículo 168 del Código Tributario, corresponde que se le aplique la modificatoria de la sanción dispuesta en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, introducida por el Decreto Legislativo N° 1311, la que suprimió el tipo infractor en el que habría incurrido, así como la sanción que se le impuso. Precisa que la restricción al principio de retroactividad benigna se encuentra referida únicamente a sanciones por infracciones tributarias en trámite o en ejecución, conforme ha sido reiterado por la Corte Suprema en la Sentencias de Casación N° 2448-2014 LIMA y 17817-2018 LIMA.

Que agrega que, de otro lado, en la Sentencia de Casación N° 11947-2022 LIMA se ha establecido como precedente de obligatorio cumplimiento, que corresponde alegar la aplicación inmediata del Decreto Legislativo N° 1311, a los casos en los que la notificación de la resolución de multa se produzca durante la vigencia del referido decreto; siendo que en su caso la resolución de multa impugnada fue notificada el 2 de diciembre de 2020, es decir, con posterioridad a la entrada en vigencia del citado decreto legislativo (31 de diciembre de 2016), esto es, cuando el tipo infractor ya no estaba recogido como tal por el Código Tributario.

Que concluye que la sanción impuesta no se encontraba en trámite, por lo que no le era aplicable la restricción al principio de retroactividad benigna contemplado por el artículo 168 en mención y, por tanto, corresponde que aquella sea dejada sin efecto.

Que por su parte, la Administración señala que toda vez que la sanción de multa se sustenta en los reparos a la renta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, contenidos en la Resolución de Determinación N° _____, los cuales han sido mantenidos, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por lo que corresponde, en atención a los mismos fundamentos, confirmar dicha sanción de multa.

Que la Resolución de Multa N° _____ fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014⁴², de fojas 1747 y 1748.

Que el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, antes de la modificación dispuesta por el citado Decreto Legislativo N° 1311, establecía que constituía infracción no incluir en las declaraciones ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o aplicar tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que les corresponde en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o declarar cifras o datos falsos u omitir circunstancias en las declaraciones, que influyan en la determinación de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

⁴² Se consigna como fecha de infracción el 31 de marzo de 2015.



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

Que estando a que la Resolución de Multa N° _____ se sustenta en los reparos a la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014 contenidos en la Resolución de Determinación N° _____, habiéndose mantenido unos y levantado otros, procede emitir similar pronunciamiento; en ese sentido, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, a fin de que la Administración proceda con la reliquidación de dicha sanción según lo expuesto en la presente resolución.

Que de otro lado, con relación a los alegatos de la recurrente referidos a que en virtud del artículo 168 del Código Tributario y de los criterios jurisprudenciales que cita, corresponde que se aplique la modificatoria de la sanción introducida por el Decreto Legislativo N° 1311 y, por tanto, se deje sin efecto la Resolución de Multa N° _____; es del caso indicar que mediante la Resolución N° 08829-9-2024, que constituye precedente de observancia obligatoria, este Tribunal ha establecido el siguiente criterio: "No procede aplicar retroactivamente la modificación introducida al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia", siendo que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos.

Que entre los fundamentos de la anotada Resolución N° 08829-9-2024, este Tribunal ha señalado que:

"(...) debe tenerse en cuenta que según la Resolución del Tribunal Fiscal N° 12988-1-2009, calificada como de observancia obligatoria, la infracción antes citada se comete cuando se presenta la declaración jurada original⁴³, según la aplicación inmediata de las normas, se les debe aplicar la norma vigente en el momento en que la infracción se cometió, por lo que la aplicación de algunos extremos del Decreto Legislativo N° 1311, para determinar la supresión o reducción de una infracción y/o sanción, implicará una aplicación retroactiva de esta, lo que está expresamente prohibido.

En efecto, como se mencionó, ante el explícito pedido de que se aplique la retroactividad benigna y, por ende, se supriman infracciones o reduzcan sanciones por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por aplicación específicamente del Decreto Legislativo N° 1311, el Tribunal Constitucional ha señalado en las sentencias emitidas en los Expedientes N° 2064-2020-PA/TC, N° 02212-2020-PA/TC, N° 02310-2020-PA/TC, N° 02671-2022-PA/TC, N° 02061-2019-PA/TC, N° 3915-2021-PA/TC y N° 01371-2019-PA/TC, entre otras, en forma unánime que: "(...) la retroactividad benigna a la que se hace referencia con relación al artículo 103 de la Constitución va dirigida a materia penal cuando favorece al reo, mas no incide en los procedimientos sancionadores de naturaleza tributaria (...)", es decir, ha indicado en forma clara que el artículo 103 de la Constitución lo prohíbe explícitamente y, si esto no fuera suficiente, el Poder Judicial también ha sostenido que el Decreto Legislativo N° 1311 no se puede aplicar retroactivamente, porque lo prohíbe expresamente el artículo 103 de la Constitución (...).

En efecto, dado que el Tribunal Constitucional ha señalado expresamente que: i) Pretender la aplicación de lo normado en el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones tipificadas en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, cometidas antes de su entrada en vigencia, implica una aplicación retroactiva de la norma y ii) Ello está prohibido por el artículo 103 de la Constitución, resulta contrapuesto a ello

⁴³ Trigésimo segundo considerando de la Resolución N° 12988-1-2009.

"(...)

En este caso, se tiene que el obligado al presentar la primera declaración jurada incumplió el deber de declarar en forma correcta y sustentada, situación que queda evidenciada con la presentación de la declaración rectificatoria que corrige las omisiones o inexactitudes en los datos que contenía la primera, acreditándose de esta forma la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1) del artículo 178° del Código Tributario, toda vez que con esta última declaración queda comprobado que no se incluyó en la declaración tributaria ingresos y/o remuneraciones y/o retribuciones y/o rentas y/o patrimonio y/o actos gravados y/o tributos retenidos o percibidos, y/o se aplicó tasas o porcentajes o coeficientes distintos a los que correspondía en la determinación de los pagos a cuenta o anticipos, o se declaró cifras o datos falsos u omitió circunstancias en las declaraciones, que influyeron en la determinación de la obligación tributaria, y/o que generaron aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarias o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

(...)"



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

afirmar que aplicar el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia no es aplicarlo retroactivamente.

Por lo expuesto, haciendo una interpretación del 103 de la Constitución y del artículo 168 del Código Tributario y, sobre la base de la teoría de los hechos cumplidos, se concluye que no procede aplicar retroactivamente la modificación introducida al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario por el Decreto Legislativo N° 1311 a infracciones cometidas antes de su entrada en vigencia”.

Que estando al criterio adoptado, conforme se ha indicado en la citada Resolución N° 08829-9-2024, resulta arreglado a ley que a la recurrente se le haya aplicado la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, según el texto vigente a la fecha de comisión de la infracción, no siéndole de aplicación la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1311. En tal sentido, no resultan amparables los argumentos planteados por la recurrente en este extremo.

PAGOS A CUENTA DEL IMPUESTO A LA RENTA

1. Resoluciones de Determinación N° _____ y _____

Que las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____ fueron giradas por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2014, por el importe de S/ 0,00, de fojas 1777 y 1779.

Que el artículo 76 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por Decreto Supremo N° 133-2013-EF, establece que la resolución de determinación es el acto por el cual la Administración Tributaria pone en conocimiento del deudor tributario el resultado de su labor destinada a controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y establece la existencia del crédito o de la deuda tributaria.

Que por su parte, el artículo 10 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT, aprobado por el Decreto Supremo N° 085-2007-EF, dispone que el procedimiento de fiscalización concluye con la notificación de las resoluciones de determinación y/o, en su caso, de las resoluciones de multa, las cuales podrán tener anexos.

Que del Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____, de fojas 1756, 1777 y 1779, se observa que la Administración emitió dichos valores tomando en cuenta la información consignada por la recurrente en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2014⁴⁴, en las declaraciones juradas presentadas con los Formularios Virtuales PDT 621 N° _____ y _____, conforme se aprecia a foja 1593.

Que teniendo en consideración que la Administración no efectuó observaciones en los citados valores, los cuales recogen la determinación de la obligación tributaria contenida en las declaraciones juradas presentadas por la recurrente, conforme se ha expuesto precedentemente, se tiene que los valores materia de análisis fueron emitidos para dar por concluido el procedimiento de fiscalización, y estando a que su emisión se encuentra arreglada a ley, corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

2. Resolución de Determinación N° _____

Que la recurrente sostiene que no resulta procedente la aplicación de intereses moratorios como consecuencia de la determinación de omisión referencial en el pago a cuenta del período diciembre de 2014 por parte de la Administración, toda vez que se ha obtenido en función a la determinación efectuada posteriormente por la autoridad tributaria con motivo de un procedimiento de fiscalización; supuesto de hecho que no se condice con lo previsto en el artículo 34 del Código Tributario, según el cual, los intereses

⁴⁴ Al respecto, en cada período se consigna la siguiente información: (i) Enero: Base imponible de S/ 3 908 466,00 y el coeficiente de 0,0150, lo que dio como resultado un pago a cuenta de S/ 58 627,00, y (ii) Febrero: Base imponible de S/ 3 902 522,00 y el coeficiente de 0,0150, lo que dio como resultado un pago a cuenta de S/ 58 538,00; habiéndose en ambos casos realizado el pago por aquellos importes declarados, según dejó constancia la Administración en el Anexo N° 1 de las Resoluciones de Determinación N° _____ y _____, de foja 1756.



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

moratorios se generan únicamente cuando los pagos a cuenta no han sido pagados oportunamente, esto es, en el momento correspondiente a la declaración jurada. Así, alega que la interpretación correcta de las normas, como lo establece la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, no debe tratar de extender el supuesto contemplado en el citado artículo a raíz del incumplimiento de lo establecido en el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta; estando a ello, si el contribuyente efectuó de modo oportuno sus pagos a cuenta, como es su caso, pese a la eventual variación que pudieran sufrir dichos importes con motivo de una declaración jurada rectificatoria o de una determinación producto de un procedimiento de fiscalización, no será procedente la aplicación de intereses moratorios.

Que mediante escrito de alegatos, señala que corresponde que se ordene a la Administración tener en cuenta la determinación definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2013, a fin de establecer la correcta determinación del pago a cuenta del Impuesto a la Renta del período diciembre de 2014.

Que la Administración señala que la Resolución de Determinación N° _____ se emitió por el reparo al cálculo del coeficiente aplicable al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, al considerarse el impuesto calculado en el ejercicio 2013, según lo establecido en la Resolución de Determinación N° _____, determinándose de ese modo un coeficiente mayor al declarado por la recurrente y una omisión referencial, la que es conforme a ley.

Que la Resolución de Determinación N° _____ fue girada por el pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, de foja 1757.

Que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 85 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por Decreto Supremo N° 179-2004-EF, modificado por Ley N° 29999, los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del Impuesto a la Renta que en definitiva les corresponda por el ejercicio gravable, dentro de los plazos previstos por el Código Tributario, el monto que resulte mayor de comparar las cuotas mensuales determinadas con arreglo a lo siguiente: a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. En el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero, se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. De no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente al anterior, los contribuyentes abonarán con carácter de pago a cuenta las cuotas mensuales que se determinen de acuerdo con lo establecido en el literal siguiente; y, b) La cuota que resulte de aplicar el 1,5% a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

Que del Anexo N° 2 de la Resolución de Determinación N° _____, de foja 1755, se aprecia que la Administración, en la determinación del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, tomó en cuenta el coeficiente de 0,1440, al considerar la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° _____, por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2013.

Que al respecto, cabe señalar que mediante la Resolución N° 01792-3-2023, este Tribunal emitió pronunciamiento respecto del recurso de apelación interpuesto contra la Resolución de Intendencia N° _____ que resolvió el recurso de reclamación contra, entre otra, la Resolución de Determinación N° _____, y dispuso su reliquidación.

Que en ese sentido, la determinación del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, contenida en la Resolución de Determinación N° _____, tiene como sustento la modificación al coeficiente sobre la base de la Resolución de Determinación N° _____, cuya reliquidación ha sido dispuesta por la Resolución N° 01792-3-2023, por lo que corresponde estar a lo que se establezca en cumplimiento de dicha resolución; procediendo, por tanto, revocar la resolución apelada en este extremo, a efecto que se efectuó la reliquidación que corresponda respecto de dicho pago a cuenta.

Que en cuanto al alegato de la recurrente referido a la improcedencia de intereses por omisión referencial por el pago a cuenta efectuado en su oportunidad, en virtud de la sentencia a que alude; es del caso indicar que mediante la Resolución N° 05359-3-2017, que constituye precedente de observancia obligatoria, este



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

Tribunal ha establecido el siguiente criterio: "Corresponde la aplicación de intereses moratorios y sanciones por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, en caso que con posterioridad al vencimiento o determinación de la obligación principal se hubiera modificado la base de cálculo del pago a cuenta o el coeficiente aplicable o el sistema utilizado para su determinación por efecto de la presentación de una declaración jurada rectificatoria o de la determinación efectuada sobre base cierta por la Administración", siendo que según lo establecido por el acuerdo recogido en el Acta de Reunión de Sala Plena N° 2002-10 de 17 de setiembre de 2002, los criterios adoptados por la Sala Plena del Tribunal Fiscal son de carácter vinculante para todos los vocales de este Tribunal, de modo que esta instancia no puede apartarse de ellos.

Que adicionalmente, cabe señalar que con posterioridad a la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, se ha emitido la Sentencia de Casación N° 6619-2021 LIMA de 12 de enero de 2023, por la Quinta Sala de Derecho Constitucional y Social Transitoria de la Corte Suprema de Justicia de la República, en la que se estableció como precedente vinculante para los órganos jurisdiccionales que: "Corresponde el cobro de intereses moratorios a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta, cuando los mismos no fueron efectuados en la forma y por el íntegro del monto que corresponda en cada oportunidad"⁴⁵.

3. Resolución de Multa N°

Que la recurrente sostiene que no ha incurrido en la infracción atribuida, toda vez que no declaró cifras ni datos falsos, y tampoco omitió declarar circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria.

Que por su parte, la Administración señala que toda vez que la sanción de multa se sustenta en el reparo al coeficiente aplicable al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, contenido en la Resolución de Determinación N° , el cual ha sido mantenido, se encuentra acreditada la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por lo que corresponde, en atención a los mismos fundamentos, confirmar dicha sanción de multa.

Que la Resolución de Multa N° fue girada por la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, vinculada al pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2014, de fojas 1744 y 1745.

Que toda vez que la mencionada resolución de multa se sustenta en la determinación contenida en la Resolución de Determinación N° , cuya reliquidación se ha dispuesto, procede en la misma línea revocar la resolución apelada en este extremo, a efecto de que la Administración efectúe, en consecuencia, la reliquidación de dicha sanción.

Que la diligencia de informe oral se llevó a cabo con la asistencia de los representantes de ambas partes, conforme con la Constancia del Informe Oral N° 0263-2026-EF/TF, de foja 2013.

Con las vocales Flores Talavera, Izaguirre Llampasi y Sánchez Gómez, e interviniendo como ponente la vocal Izaguirre Llampasi.

RESUELVE:

1. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 24 de agosto de 2021, en cuanto a la Resolución de Determinación N° , respecto de los reparos por (i) "Gasto sin causalidad: Servicio de Gerenciamiento", en cuanto a y (ii) "Gasto sin causalidad: Servicios especializados TAC" y (iii) "Gasto sin causalidad: Servicios de arbitraje", así como la Resolución de Multa N° vinculada, debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución.

⁴⁵ La sentencia destacó que el precedente vinculante contenido en la Sentencia de Casación N° 4392-2013 LIMA, comprendió únicamente las reglas que establecen los criterios para la interpretación de normas jurídicas de naturaleza tributaria.



Tribunal Fiscal

N° 02152-4-2026

2. **REVOCAR** la Resolución de Intendencia N° de 24 de agosto de 2021, en cuanto a la Resolución de Determinación N° y Resolución de Multa N° , debiendo la Administración proceder conforme con lo expuesto por la presente resolución; y **CONFIRMARLA** en los demás extremos impugnados que contiene.

Regístrese, comuníquese y remítase a la SUNAT, para sus efectos.

FLORES TALAVERA
VOCAL PRESIDENTE

IZAGUIRRE LLAMPASI
VOCAL

SÁNCHEZ GÓMEZ
VOCAL

González Ponce
Secretario Relator
ILL/CHP/mgp

Nota: Documento firmado digitalmente