



Tribunal Fiscal

N° 04056-9-2026

EXPEDIENTE N° : 2273-2024
INTERESADO :
ASUNTO : Impuesto a la Renta, Impuesto General a las Ventas y Multa
PROCEDENCIA : Lima
FECHA : Lima, 27 de abril de 2026

VISTA la apelación interpuesta por

, con Registro Único de Contribuyente (RUC) N° , contra la Resolución N° de 28 de noviembre de 2023, emitida por la Intendencia Nacional de Impugnaciones de la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria - SUNAT, que declaró infundada la reclamación formulada contra las Resoluciones de Determinación N° , giradas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016, la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016 y el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2016, y las Resoluciones de Multa N° , emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario.

CONSIDERANDO:

Que como resultado del procedimiento de fiscalización definitiva del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 y el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2016, iniciado a la recurrente mediante la Carta N° y el Requerimiento N° (folios 8987 y 8990)¹, se emitieron la Resolución de Determinación N° , por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016; las Resoluciones de Determinación N° , por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016; las Resoluciones de Determinación N° , por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016; las Resoluciones de Determinación N° , por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2016; y las Resoluciones de Multa N° por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario (folios 10103 a 10236). En ese sentido, corresponde determinar si los referidos valores fueron emitidos conforme a ley.

1. Resolución de Determinación N°

Que el citado valor fue emitido por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 (folio 10183), apreciándose de su Anexo N° 2 (folio 10181), que la Administración efectuó los siguientes reparos: 1) Intereses que no cumplen el principio de causalidad, 2) Cargos a resultados por gastos y/o costos no fehacientes y/o no causales con la generación de renta gravada, 3) Costo y/o gasto no fehaciente observado por operaciones anotadas en el Registro de Compras, 4) Ajustes de ingresos registrados en la Cuenta Contable 7051101 – Percentage of conclusion² (NIC 11), y 5) Ajuste a valor de mercado de la tasa de interés pactada con su vinculada .³ incrementándose dicha tasa de 2,5% a 4,75%.

Que según el Comprobante de Información Registrada de la recurrente (folio 9071), esta tiene como actividad económica principal la construcción de edificios completos. Asimismo, en el documento

¹ Cabe señalar que mediante la Carta de Presentación N° y la Carta N° , la Administración comunicó a la recurrente que el mencionado procedimiento de fiscalización incluiría la revisión de la aplicación de las normas de precios de transferencia, tal como se señala en la resolución apelada (folio 10370).

² En adelante, POC.

³ En adelante,



Ministerio de
Economía
y Finanzas

QUEUÑA DIAZ Raul
Nicolás FAU
20131370645 soft
Fecha: 28/04/2026
10:22:38
Motivo: Soy el autor
del documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

VILLANUEVA ARIAS
Ursula Isabel FAU
20131370645 soft
Fecha: 28/04/2026
10:27:38
Motivo: Soy el autor del
documento



Ministerio de
Economía
y Finanzas

BARRERA VASQUEZ
Sarita Emperatriz FAU
20131370645 soft
Fecha: 28/04/2026
10:33:03
Motivo: Soy el autor del
documento



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

denominado "Informe de Auditoría" (folio 10562⁴), se indica que la recurrente es subsidiaria de , que posee el 99,9% del capital, domiciliada en la República Federativa de Brasil y perteneciente al grupo económico , y que su actividad principal consiste en la contratación y ejecución de obras de construcción civil y actividades conexas.

1.1. Intereses que no cumplen el principio de causalidad

Que del punto 1 del Anexo N° 2 a la resolución de determinación impugnada (folio 10181) y del punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 383 a 386), se advierte que la Administración reparó el importe de S/ 15 769 607,00, al considerar que la recurrente no sustentó la causalidad de los gastos por intereses de préstamos otorgados por empresas relacionadas, cargados en la Cuenta 6736102, consignando como base legal el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que cumplió con sustentar el motivo y la modalidad de financiamiento adoptados, el ingreso de los fondos y el destino dado, pues presentó toda la documentación de sustento que obraba en su poder; y que la Administración mantuvo la observación, al no haber sustentado la existencia de algún financiamiento obtenido de las empresas vinculadas

⁵, sin embargo, la resolución apelada va un paso más allá y señala que no acreditó el destino de los fondos obtenidos y su vinculación con la obtención de rentas gravadas principalmente porque no generó certeza al agente fiscalizador y no interesaría el modus operandi de la transacción ni la operatividad de la caja centralizada, de lo que se tiene que aquella no terminó de revisar en qué consistía la operación, por lo que no podría haber efectuado una valoración correcta de la documentación presentada. Explica que tuvo contratos de cuenta corriente remunerada con las mencionadas empresas, mediante los cuales se permitía que estas se fondeen con el envío de remesas, que luego se convertían en partidas de "debe" y "haber", por lo que solo resultaba exigible la diferencia final procedente de la liquidación que se realizaba con la periodicidad pactada; y que los cargos por intereses de cuenta corriente remunerada tienen su origen en el mecanismo de caja centralizada o *cash pooling* implementado por el grupo empresarial del que forma parte y le permitió cumplir con sus obligaciones del día a día, lo que no es una operación de préstamo como tal, sino que se trata de un mecanismo de financiamiento basado en un sistema de caja única, en el que no hay montos a ser restituidos propiamente, sino que permite la asignación de flujos entre ella y el resto de los vehículos o proyectos, y solo si a partir de la liquidación se determina que mantiene un saldo deudor se configurará una deuda que acreditará los intereses correspondientes.

Que indica que la implementación del mencionado contrato es parte de la política corporativa de las empresas del grupo para permitir la administración de los flujos de dinero de forma más eficiente, y que, de acuerdo con la metodología de caja centralizada, podía enviar los fondos originados por los ingresos de su operación a los consorcios y , y a su vez, esta y dichos consorcios podían solicitarle fondos para cumplir con sus propias obligaciones, siendo que y/o los consorcios reciben los fondos y administran su aplicación o inversión, de forma tal que puedan utilizar los fondos en sus respectivos proyectos o permitan cubrir déficit de caja y cumplir con sus propias obligaciones. Agrega que, a pesar de tratarse de información de periodos anteriores al fiscalizado, cumplió con presentar aquella que sirve de soporte fehaciente para el saldo inicial al 2016, por lo que la Administración no valoró el íntegro de los documentos proporcionados y hay desconocimiento de la operatividad de la caja centralizada, pues la documentación que presentó, leída conjuntamente y de forma razonable, permite acreditar el mencionado saldo inicial correspondiente a cada uno de los consorcios o proyectos con los que mantuvo el contrato de cuenta corriente; y que una de las ventajas del método de caja centralizada es que el saldo inicial y final de un determinado ejercicio podía fluctuar año a año, dependiendo de los fondos con los que contasen las empresas que intervienen en esta modalidad de financiamiento cruzado; siendo que la finalidad de dicho método es asegurar la liquidez y mejor disposición de recursos entre las empresas del grupo, de tal manera que se asegure la continuidad de sus operaciones y no se incurra en algún tipo de incumplimiento, a la vez que se reduce la carga de generar obligaciones financieras con terceros, en las que además de intereses

⁴ En el mencionado folio se encuentra en medios magnéticos (USB) la información y/o documentación presentada por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización.

⁵ En adelante, CCC, CCDS, CN, CVEAPB y CNO, respectivamente.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

se generan comisiones y otros cobros que encarecen el crédito.

Que señala que un préstamo bancario podría perseguir la misma finalidad que el método de caja centralizada, pues permite obtener liquidez e impide incumplimientos que signifiquen un riesgo económico o comercial, que puedan afectar el desarrollo o mantenimiento de sus actividades productivas, pero es el único aspecto que tienen en común, y que no debe exigírsele acreditar el origen y destino otorgado a los desembolsos recibidos de los consorcios y con el sustento probatorio típico de una operación de préstamo cualquiera, siendo que el mencionado método es aceptado por la jurisprudencia, y además, es una figura que la Administración suele identificar para contrarrestar préstamos simulados, y cita las Resoluciones N° 07963-9-2020 y 06587-9-2021. Añade que la decisión de la utilización de la caja centralizada permitió que pueda tener acceso a flujos de dinero, sin incurrir en mayores trámites engorrosos que se suscitarían si se solicitaban fondos a una entidad bancaria, por lo que tuvo una liquidez adecuada que le permitió mantener de forma inalterada su actividad; y que los fondos generados con ocasión del *cash pooling* se destinaron de forma exclusiva y excluyente a su actividad empresarial, que se traduce en los pagos de obligaciones del día a día y la inyección a sus diversos proyectos, cuya existencia debiera ser sustento suficiente para acreditar el destino de las rentas; siendo que los intereses correspondientes al saldo deudor que se mantiene con los consorcios y han sido plenamente acreditados en su origen, existencia y destino, ya que i) se originan del contrato de cuenta corriente que permite a las empresas involucradas fondearse entre ellas, no existiendo limitaciones referidas a que la recurrente pueda ser acreedor en un periodo y deudor en el siguiente, siendo posible que los saldos finales de un periodo se incrementen o reduzcan, de acuerdo con los fondos de las empresas y necesidades de los involucrados, y ii) de manera directa, le permitieron tener fondos para afrontar sus obligaciones corrientes y evitar los posibles riesgos derivados en el ejercicio de la actividad comercial como serían incumplimientos contractuales; y, además, afirmar lo contrario reflejaría un desconocimiento total del rubro en el que opera, total desconocimiento del tipo de obligaciones que se generan en el día a día, y un grave error conceptual por considerar que la adopción del método de caja centralizada es idéntica a la suscripción de un contrato de préstamo, y en consecuencia, el sustento documental debe ser el mismo.

Que afirma que la Administración olvida que un préstamo común y corriente suele tener un solo destino o propósito como capital de trabajo o adquisición de ciertos activos, sin embargo, la caja centralizada o *cash pooling* permite atender cualquier necesidad del día a día, no tiene un objetivo específico a corto, mediano o largo plazo, sino que se caracteriza por la inmediatez que se tiene de la liquidez, por lo que suele realizarse a nivel de grupo empresarial, en el que se tiene la posibilidad de efectuar liquidaciones sin margen de error, y que el único motivo por el que se implementó el método de caja centralizada era permitir la ejecución y continuación de sus operaciones, reduciendo costos de transacción y cargas financieras sin necesidad de colateralizar sus obligaciones, siendo que no debe exigirse la acreditación céntimo a céntimo del uso de los fondos, y además, señalar que el *modus operandi* no importa o no debe valorarse para estos efectos, refleja la distinción que hace la Administración de ella respecto del resto de contribuyentes, y cita las Resoluciones N° 06739-4-2020 y 05066-1-2021. Por lo tanto, al haber probado el destino de los flujos que provinieron de las demás empresas, la conexión directa con sus actividades, que los flujos ingresaron efectivamente a ella, y que toda la operatividad de la transacción es parte del *modus operandi* de una caja única o *cash pooling*, se tiene que la totalidad del gasto es causal.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos y señala que, si la naturaleza de la operación hubiera sido correctamente entendida, la documentación presentada durante la fiscalización para acreditar el destino de los fondos resultaba suficiente.

Que por su parte, la Administración señala, entre otros, que considerando que no existe certeza sobre el destino que se les habría dado a las transferencias de fondos realizadas por las empresas vinculadas a la recurrente, esta no sustentó la deducción tributaria de los gastos financieros observados, por lo que mantuvo el reparo por gastos financieros por no acreditar la relación de causalidad entre los fondos provenientes de los contratos de cuentas corrientes remuneradas que originaron el pago de intereses financieros y la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de la fuente, en tanto no se verifica el cumplimiento de lo dispuesto en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que de autos se tiene que mediante el punto 8 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 8806 y 8807), la Administración comunicó a la recurrente que, de la revisión de la Cuenta 67, observó que existían cargos a la Cuenta 6736102 – Intereses por préstamo C/C remunerada, detallados en el Anexo N°



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

6 del mencionado requerimiento (folios 8797 y 8798), por lo que le solicitó que sustentara contablemente, con la documentación y base legal correspondientes, los gastos por pagos por intereses de préstamos recibidos, para lo cual debía relacionar los intereses con el préstamo respectivo, y sustentar el destino de los fondos obtenidos por dichos préstamos y si estos pertenecían a la amortización de anteriores préstamos, y de corresponder, identificar en el estado de cuenta de la institución financiera el ingreso de dinero por concepto de préstamo.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito el 4 de abril de 2022 (folios 8744 a 8747), en el que señaló lo siguiente:

- Los intereses muestreados correspondían a la cuenta corriente remunerada que mantenía con las otras empresas del grupo, lo que originaba ingresos y gastos financieros por intereses, y dichos intereses se originaban a consecuencia del contrato de cuenta corriente que mantenía con cada una de tales empresas, a través del cual las partes acordaron convertir sus créditos provenientes de remesas y otras transacciones comerciales realizadas entre ellas en partidas de "debe" y "haber", de modo que solo resultaba exigible la diferencia final procedente de la liquidación diaria que se efectúe.
- Se determinó que la administración de los flujos de dinero de las empresas del grupo funcionaba de forma más eficiente bajo la metodología de caja centralizada, y en este proceso de movimiento de cuenta corriente se incluían también otras transacciones comerciales entre las empresas que no implicaban necesariamente un flujo de fondos de forma directa, siendo que, de acuerdo con la mencionada metodología, sus empresas vinculadas enviaban los fondos originados por ingresos de sus propias operaciones, como los provenientes de los servicios de construcción y cualquier otro ingreso, a ella, y a su vez, en función a la programación de sus necesidades de gasto de cada empresa/proyecto, solicitaban fondos para cumplir con sus propias obligaciones contractuales, ya sean pago a proveedores, impuestos, obligaciones laborales y legales, entre otros.
- En virtud del mencionado contrato de cuenta corriente, recibía los fondos y administraba su aplicación, de forma tal que pudiera enviarlos a los proyectos en función a la programación que realizaban, optimizándose el uso del dinero, y con esta administración centralizada se aseguraba la mejor disposición de los recursos en los proyectos, y en consecuencia, la operación continua de todas sus obras, lo que a su vez le permitía ejecutar los proyectos dentro de los plazos contractuales y con los índices de rentabilidad esperados, siendo que la decisión de la utilización de la caja centralizada estaba orientada a que todas las empresas del grupo pudieran tener acceso a flujos de dinero, en caso lo requirieran, con premura y sin trámites engorrosos que se hubieran suscitado si se llegaban a solicitar fondos a una entidad bancaria, y además, las facilidades permitidas por la caja centralizada generaba seguridad y respaldo a los demás proyectos del grupo para que los resultados de estos fueran positivos, y en caso de no serlo, la pérdida no repercutiría negativamente en la imagen frente a terceros y a nivel corporativo de todas las empresas del grupo.
- La generación de intereses estaba asociada a la operatividad de la empresa y los proyectos que se ejecutaban, y la caja centralizada le permitía optimizar la eficiencia en el uso de sus ingresos, generándose solidez económica ante cualquier eventualidad que implique riesgo económico o comercial que pudieran afectar el desarrollo o mantenimiento de sus actividades productivas, siendo que el solo uso de la caja centralizada como un sistema de eficiencia para la utilización de la caja es un beneficio para ella, no siendo necesario sustento adicional a la explicación del funcionamiento de su sistema de caja centralizada, y además, la finalidad que se perseguía con dicho mecanismo era que ella y las demás empresas del grupo tuvieran liquidez disponible ante cualquier escenario para permitir la realización normal de sus actividades comerciales, pues de no ser así, se generarían consecuencias gravosas a distintos niveles de carácter económico (por la posible aplicación de multas o resoluciones de contrato), de imagen (si se dejaba de operar regularmente, su reconocimiento empresarial podía verse mermado), entre otros.
- Las actividades que realizaba regularmente se encontraban enmarcadas en contratos de construcción y ejecución de obras que tenían como contraparte al Estado Peruano, por lo que, de incurrir en alguna demora o similar, podía ser objeto de sanciones y penalidades, sin perjuicio de afectar su prestigio y la confianza ganada con su cliente de mayor importancia, siendo que todo lo indicado tenía por finalidad que se entiendan las operaciones y diversas transferencias de fondos que efectuó, derivados de las



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

remesas que recibió de las empresas y/o proyectos de su grupo empresarial, y además, dichos fondos estaban destinados a proseguir con la ejecución de los diversos proyectos que mantenía a su cargo como consecuencia de haber firmado diversos contratos con el Estado Peruano, los cuales generaron ingresos que tributaron el Impuesto a la Renta.

- El método de caja centralizada repercute de forma positiva en el grupo empresarial, ya que unir la capacidad financiera ayuda a tomar mejores decisiones, centraliza los procesos, ayuda a actuar como una sola unidad estratégica y tener un óptimo reparto de liquidez, velando por el interés del grupo, siendo que al actuar como unidad estratégica, el apoyo financiero mutuo y el óptimo reparto de la liquidez eran de interés de todos los implicados, y además, necesitaba financiarse de algún modo, pudiendo optar entre diversas opciones, tales como financiamiento bancario o el mecanismo de caja centralizada.

Que en el punto 8 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 8457 y 8458), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, y señaló que, de ser el caso, las observaciones determinadas por ella serían comunicadas mediante un posterior requerimiento, de conformidad con el artículo 4 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Que posteriormente, a través del punto 1 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 8440 a 8453), la Administración comunicó a la recurrente que, al revisar la información contenida en el Libro Diario y el Registro de Compras, advirtió gastos por intereses correspondientes a operaciones con las empresas (S/ 1 983 031,00), (S/ 11 004 359,00), (S/ 387 861,00), (S/ 1 684 725,00) y (S/ 709 631,00), y que de la documentación presentada, apreciaba que la recurrente suscribió contratos de cuenta corriente con intereses con las mencionadas empresas, siendo que los documentos presentados no acreditarían la existencia de algún financiamiento obtenido de las referidas empresas que haya sido destinado a la adquisición de bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o el mantenimiento de su fuente productora, que permita la deducción de los intereses contabilizados, por lo que observó el importe de S/ 15 769 607,00, detallado en el Anexo N° 2 del mencionado requerimiento (folio 8402), por gastos por intereses derivados de contratos de cuentas corrientes remuneradas que no cumplirían con el principio de causalidad, por lo tanto, no había demostrado que estuvieran vinculados a deudas que hayan sido contraídas para la adquisición de bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o el mantenimiento de su fuente productora, de acuerdo con el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta, y, en consecuencia, no podían ser considerados como gastos deducibles para la determinación de la renta imponible del ejercicio 2016. En ese sentido, le solicitó que, de tener opinión en contrario, la manifestara por escrito con el sustento documentario y la base legal correspondientes.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 15 de setiembre de 2022 (folios 401 a 405), en el que señaló lo siguiente:

- A modo de ejemplo, explicaba que el 27 de enero de 2016 envió remesas a por el importe de US\$ 7 908 484,89 por el cobro de las facturas de los proyectos (bajo el RUC de ella) y , y en este último caso, mantenía un contrato de cuenta corriente con intereses, siendo que también generaba ingresos por intereses por el envío de remesas a ; asimismo, siguiendo la misma metodología, recibió el 7 de marzo de 2016 la remesa de por el importe de US\$ 4 000 000,00, que fue enviada a ; por lo que mantenía contratos de cuenta corriente con intereses con ambas empresas vinculadas, siendo que con generaba gastos financieros y con ingresos financieros.
- En la metodología de caja centralizada los proyectos que operaban en el país le enviaban los fondos que se originaban por ingresos de operación por servicios de construcción o cualquier otro, y a su vez, solicitaban fondos cuando lo requerían para el cumplimiento de sus obligaciones, y en ese marco operativo, recibía los fondos transferidos para administrar su aplicación, de modo que pudieran ser enviados a los respectivos proyectos en función a su necesidad, por lo que dicha administración centralizada aseguraba la disposición de los recursos para cada proyecto, garantizando la operación continua de todas las obras a cargo y optimizando el uso del dinero, lo que le permitió ejecutar los proyectos dentro de los plazos contractuales y con los índices de rentabilidad esperados.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

- La elección del uso de la caja centralizada como mecanismo de financiamiento se justifica en la necesidad de las empresas del grupo de tener con premura acceso a flujos de dinero cuando lo requieran y sin la desventaja de incurrir en engorrosos trámites que conllevan el financiamiento que brindan las entidades financieras, las cuales requieren mucha información para que puedan evaluar cada caso concreto.
- La generación de intereses estaba asociada a su operatividad misma y los proyectos que se ejecutaban, y la caja centralizada permitió la optimización eficiente en el uso de sus ingresos, generando la solidez económica que pudiera contrarrestar cualquier eventual riesgo económico o comercial que afectara el desarrollo o mantenimiento de sus actividades productivas, siendo que el uso de la mencionada caja como un sistema de eficiencia es un beneficio que de por sí le ha generado provecho, ya que ha podido beneficiarse de un financiamiento rápido y seguro, a fin de llevar a cabo el cumplimiento de sus obligaciones en el marco de los proyectos que estaban a su cargo, y además, el referido financiamiento cobra sentido si se tiene en cuenta que la caja centralizada se lleva a cabo entre las empresas que conforman el grupo empresarial.
- El mecanismo de la caja centralizada tiene como finalidad que ella y sus vinculadas tengan liquidez disponible e inmediata ante cualquier escenario posible, permitiendo la realización normal de sus actividades comerciales, pues si ello no fuera así, se generaría para ella y las demás empresas del grupo consecuencias gravosas a nivel económico, por la posible aplicación de multas o resoluciones de contratos celebrados, y de imagen, pues si incumplen obligaciones que asumió por falta de financiamiento, su reputación y reconocimiento empresarial se mermarían, entre otros.
- Las actividades que normalmente desarrolla se enmarcan en contratos de construcción y ejecución de obras que tienen como contraparte al Estado Peruano, por lo que, en caso hubiera incurrido en alguna demora o incumplimiento, podía haber sido objeto de sanciones y penalidad, y ver afectados su prestigio y confianza, los cuales logró forjar con sus clientes a lo largo de su relación comercial, por lo que los gastos financieros por intereses observados son deducibles, al haberle generado beneficios, a través del devengo de ingresos financieros por intereses, evitando financiamientos por capital de trabajo con entidades financieras que operen en el mercado nacional o internacional, como bancos, fondos, etc.

Que en el punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 383 a 387), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, y señaló lo siguiente:

- Las facturas, estados de cuenta corriente del Banco de Crédito del Perú (BCP), valorizaciones, asientos contables y correos presentados están referidos a la recepción y envío de los fondos con algunas de sus empresas vinculadas, sin embargo, la recurrente no adjuntó documentación adicional que permita sustentar la aplicación de los fondos recibidos en la generación de rentas gravadas, a efectos de deducir los intereses registrados.
- Respecto del saldo inicial considerado para el cálculo de los intereses, de la revisión de los archivos en formato Excel denominados "Cálculo de Intereses Mutuo", se tiene que, para efectos del cálculo de los intereses, se parte de un saldo inicial, sin embargo, la recurrente no presentó documentación o información alguna que permita acreditar los desembolsos recibidos en los periodos anteriores a enero de 2016 y el destino otorgado a dichos desembolsos, siendo que, a manera de ejemplo, se visualiza que el archivo "5.3_Cálculo Interés Mutuos CCDS Enero 16", en cuanto a la recurrente y CCDS, muestra en enero de 2016 un saldo inicial de US\$ 155 013 753,63 sin ningún sustento adicional.
- En cuanto a los movimientos (cargos y abonos) considerados para el cálculo de los intereses, se tiene que, conforme a lo establecido en la cláusula segunda del contrato de cuenta corriente con intereses, celebrado entre la recurrente y las empresas vinculadas, las partes acuerdan convertir sus créditos provenientes de remesas y de otras transacciones comerciales realizadas entre ellas, en partidas de "debe" y "haber", de modo que solo resulte exigible la diferencia final procedente de la liquidación diaria que se efectúe, siendo que para efectos del cálculo de los intereses, observa que el saldo inicial del mes resulta incrementado o disminuido por los movimientos realizados en cada mes, sin embargo, la recurrente no presentó documentación o información que permita identificar con certeza las operaciones que dieron origen a dichos movimientos.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

- Los montos de las transferencias bancarias realizadas por las empresas vinculadas a favor de la recurrente y las enviadas por esta a dichas empresas solo sustentan ello, y si bien es cierto que la recurrente cita algunas remesas recibidas y/o enviadas, no acreditó el destino de las remesas recibidas en operaciones relacionadas con la generación de renta gravada que permita la deducción de los intereses generados, siendo que, a manera de ejemplo, se visualiza que el archivo "5.3_Cálculo Interés Mutuos _ _ _ _ Enero 16", respecto de la recurrente y , muestra en los días 26 a 28 de enero de 2016 diversos ingresos y salidas de fondos, sin embargo, aquella no adjuntó ningún documento adicional que permita validar el destino de los fondos remesados en las operaciones que tuvieran relación con la generación de renta gravada.
- En relación con la metodología de la caja centralizada o única, la recurrente no presentó documentación o información que permita acreditar las coordinaciones efectuadas entre ella y las mencionadas empresas vinculadas, a fin de convertir sus créditos provenientes de remesas u otras transacciones comerciales en partidas de "debe" y "haber", de tal manera que solo resulte exigible la diferencia final procedente de la liquidación diaria que se efectúe, conforme con la cláusula segunda del contrato de cuenta corriente con intereses.
- Considerando que no existe certeza sobre los importes de los elementos que sirvieron de base para el cálculo de los intereses (saldos iniciales, movimientos y remesas efectuadas) ni tampoco sobre el destino que se habría otorgado a las transferencias realizadas por las empresas vinculadas a la recurrente, esta no sustentó la deducción tributaria de los referidos gastos. En ese sentido, la Administración mantuvo la observación a la renta neta imponible del ejercicio 2016 por el importe de S/ 15 769 607,00, al no haberse sustentado la existencia de algún financiamiento obtenido de las aludidas empresas vinculadas, que haya sido destinado a la adquisición de bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o el mantenimiento de su fuente productora, que permita deducir los intereses registrados.

Que mediante el punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folio 335), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación por intereses que no cumplen el principio de causalidad cargados a resultados, por el importe de S/ 15 769 607,00, a efectos de que presentara sus descargos.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 21 de octubre de 2022 (folios 274 a 279), en el que reiteró sus argumentos.

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 177 a 179), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, y precisó que las facturas, estados de cuenta corriente del Banco de Crédito del Perú (BCP), valorizaciones, asientos contables y correos presentados estaban referidos a la recepción y envío de los fondos con algunas de sus empresas vinculadas, sin embargo, la recurrente no adjuntó documentación adicional que permita sustentar la aplicación y el destino de cada uno de los fondos recibidos en la generación de rentas gravadas, y tampoco vincula ni acredita los depósitos recibidos con su aplicación, a efectos de deducir los intereses generados, por lo que mantuvo su observación, al no haberse sustentado la existencia de algún financiamiento obtenido de las empresas , que haya sido destinado a la obtención o producción de rentas gravadas en el país o al mantenimiento de su fuente productora que permita deducir los intereses registrados.

Que de lo actuado se advierte que la materia en controversia consiste en determinar si la recurrente sustentó que el financiamiento obtenido de sus empresas relacionadas haya sido destinado a la obtención o producción de rentas gravadas en el país o al mantenimiento de su fuente productora.

Que el inciso a) del artículo 37 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 179-2004-EF, prevé que, para establecer la renta neta de tercera categoría, son deducibles los intereses de deudas y los gastos originados por la constitución, renovación o cancelación de las mismas, siempre que hubiesen sido contraídas para adquirir bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o mantener su fuente productora.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

Que conforme con lo indicado por este Tribunal en la Resolución N° 02792-4-2003, para la sustentación de los gastos financieros, no solamente es necesario que se presenten registros contables de los mismos, sino también su documentación sustentatoria y/o análisis que permitan examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de rentas gravadas.

Que el citado criterio fue complementado mediante la Resolución N° 01317-1-2005, en la que se ha indicado que para la sustentación de gastos financieros, no resulta suficiente el registro contable del abono del préstamo en el Libro Caja y Bancos, sino que era necesaria la presentación de información que acreditara su destino, por ejemplo, a través de un "Flujo de Caja" que demostrara el movimiento del dinero y su utilización en adquisiciones, pagos a terceros, pago de planillas, entre otros, así como la documentación sustentatoria de dichas utilidades y/o análisis que permitieran examinar la vinculación de los préstamos con la obtención de las rentas gravadas.

Que en la Resolución N° 00261-1-2007, este Tribunal ha precisado que procede la deducción de gastos financieros si se cumple con lo siguiente: (i) La relación causal de los gastos con la actividad generadora de renta debe apreciarse bajo los criterios de razonabilidad, proporcionalidad y según el "modus operandi" de la empresa; (ii) Los gastos financieros deben acreditarse no solo con su anotación en los registros contables, sino también con información sustentatoria y/o análisis como el flujo de caja, que permitan examinar la vinculación de los endeudamientos con la obtención de rentas gravadas y/o mantenimiento de la fuente; y (iii) Los préstamos hayan fluido a la empresa y hayan sido destinados a la realización de sus fines como al mantenimiento de la fuente.

Que adicionalmente, en la Resolución N° 17044-8-2010 este Tribunal ha establecido que a fin de permitir la deducción de gastos financieros, resulta necesario acreditar su vinculación con la generación de renta o el mantenimiento de la fuente productora, mediante la presentación de información que demuestre el destino o utilización de los financiamientos, y de documentación sustentatoria y/o análisis que permitan verificar dicha causalidad, sin que sea suficiente el registro contable de las operaciones que originaron tales gastos, y que dentro de la información y documentación susceptible de acreditar los referidos gastos se encuentra el Estado de Flujo de Efectivo, en términos que permita analizar por separado la inversión efectuada con los mencionados recursos, un control permanente del activo fijo que permita verificar la inversión con los recursos obtenidos del financiamiento, así como los planes y proyectos de inversión, contratos que acrediten su realización, comprobantes de pago que sustenten las adquisiciones, presupuestos, cotizaciones y, de ser el caso, un análisis a nivel de muestreo documentado.

Que de otro lado, sobre la figura de la caja única, que se conoce también como gestión centralizada o con el anglicismo de *cash pooling*, se tiene que es un método de gestión que tiene como objetivo mantener equilibradas las cuentas entre diferentes filiales, y que se utiliza, sobre todo, en grupos corporativos, en el cual las afiliadas, aunque organizadas como sociedades de capital legalmente independientes, constituyen este mecanismo a fin de que actúe como unidad estratégica para el apoyo financiero mutuo y el óptimo reparto de la liquidez de todos los implicados. Asimismo, dado que una sociedad matriz por lo general está en situación de negociar mejores condiciones que las sociedades que la integran, le es posible conseguir una optimización de intereses que beneficia a todos los implicados, y permite aprovechar el capital interno al máximo, mientras que la necesidad de capital ajeno se reduce al mínimo, al igual que los costos operativos y de adquisición, pues solo se recurrirá a recursos externos si la compensación interna de la liquidez no alcanza a asegurar la capacidad de pago, pero en este caso solo la cuenta maestra puede tomar un crédito o invertir capital⁶.

Que para JAIME ESLAVA Y GÓMEZ CÁCERES⁷ el *cash pooling* es mucho más que un simple barrido de cuentas contables con posiciones de tesorería, siendo su filosofía evitar el movimiento efectivo de fondos o flujos de tesorería, convirtiéndose en un poderoso vehículo para optimizar la tesorería ociosa (picos) de las delegaciones, subsidiarias y filiales con excedentes de tesorería, compensando las necesidades de financiación de las que sean deficitarias en tesorería.

⁶ Disponible en el siguiente Enlace: <https://www.ionos.es/startupguide/gestion/que-es-el-cash-pooling/> (Visto el 18 de febrero de 2026).

⁷ Jaime Eslava, José; y Gómez Cáceres, Diego. Financiación internacional de la empresa. ESIC Editorial. España, 2006, Página 334.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

Que sobre el particular, el importe reparado por la Administración corresponde a gastos financieros registrados en la Cuenta 6736102 – Intereses por Préstamo C/C remunerada, relacionados con las facturas emitidas a la recurrente por las empresas relacionadas⁸ por "Intereses de cuenta corriente remunerada según contrato"⁹ por el importe total de S/ 15 769 607,00.

Que en los contratos de cuenta corriente con intereses suscritos por la recurrente y sus empresas relacionadas¹⁰, se señaló que dichas empresas se encontraban interesadas en mantener una cuenta corriente con intereses entre las partes para el desarrollo de sus actividades¹¹, por lo que acordaron convertir sus créditos, provenientes de remesas y de otras transacciones comerciales realizadas entre ellas, en partidas del "debe" y "haber", de modo que resultara exigible la diferencia final procedente de la liquidación diaria que se efectúe, siendo que los saldos diarios devengarían intereses compensatorios desde la suscripción de los contratos.

Que en dichos acuerdos se verifica un compromiso para el cobro de intereses, sin embargo, estos documentos por sí solos no demuestran la existencia de un financiamiento destinado a la adquisición de bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o al mantenimiento de su fuente productora.

Que en los documentos Cálculo de Intereses Remunerados, Mutuo Dinerario y Juros Internos¹² se advierte el cálculo de los intereses devengados en función a los saldos diarios obtenidos como resultado de las remesas que realizan sus empresas relacionadas a la caja central que gestiona y los reintegros que efectúa a dichas empresas, conforme con lo convenido en los referidos contratos de cuenta corriente con intereses suscritos con sus empresas relacionadas.

Que en los estados de cuenta corriente bancarios¹³ y las constancias de pago¹⁴, se aprecian los movimientos bancarios relacionados con las remesas y reintegros antes señalados; en los documentos denominados "Movimiento de asientos"¹⁵ se observan los cargos y abonos en las cuentas contables de Caja y Bancos, que reflejan las anotaciones contables de las remesas que recibe y los reintegros que efectúa desde la caja central que gestiona, respectivamente; en los correos electrónicos¹⁶ se advierten las coordinaciones realizadas entre las partes de los referidos contratos de cuenta corriente con intereses, con relación a estas operaciones financieras; y las constancias del pago de las detracciones¹⁷ únicamente acreditan el cumplimiento de una obligación formal.

Que de los mencionados documentos proporcionados por la recurrente solo se evidencia el cálculo de los intereses deducidos, los movimientos en las cuentas bancarias por remesas y reintegros con relación a los contratos de cuenta corriente con intereses suscritos con sus empresas relacionadas, y como se ha indicado, el cumplimiento de una obligación formal, no así la existencia de un financiamiento destinado a la adquisición de bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o el mantenimiento de su fuente productora, siendo que, a fin de acreditar que la recurrente obtuvo un financiamiento desde la caja centralizada que gestionaba destinado a la ejecución de sus operaciones, como afirmaba, debía verificarse ello en los movimientos del flujo de efectivo de su caja, lo que no ocurrió.

Que habida cuenta que la recurrente no cumplió con sustentar la existencia de un financiamiento destinado a la adquisición de bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o el mantenimiento de su fuente productora, procede mantener el reparo formulado y confirmar la resolución apelada en este extremo.

⁸ Tales como las que obran a folios 4305, 4385, 4402, 4520, 4535, 4549, 4562, 4575, 4588, 4622, 4660, 4674 y 4701.

⁹ Así como notas de crédito, en la que se alude a la algunas de las mencionadas facturas, y documentación que se vincularía con dichos documentos, tales como las que obran a folios 4593, 4595, 4600, 4602, 4607 y 4609.

¹⁰ Tales como los que obran a folios 4389 a 4396 y 4688 a 4691.

¹¹ Precizando ello para el caso de las empresas relacionadas.

¹² Tales como los que obran a folios 4302, 4303, 4382, 4383, 4399, 4400, 4517, 4518, 4532, 4533, 4546, 4547, 4559, 4560, 4572, 4573, 4585, 4586, 4619, 4620, 4657, 4658, 4671, 4672, 4684, 4685, 4698 y 4699.

¹³ Tales como los que obran a folios 4289 a 4291, 4368 a 4371, 4386 a 4388, 4513 a 4515, 4526 a 4530, 4541 a 4544, 4555 a 4557, 4568 a 4570, 4581 a 4583, 4614 a 4617, 4652 a 4655, 4666 a 4668, 4680 a 4682 y 4693 a 4696.

¹⁴ Tales como los que obran a folio (10562).

¹⁵ Tales como los que obran a folios 4300, 4380, 4397, 4512, 4525, 4540, 4554, 4567, 4580, 4614, 4651, 4665, 4679 y 4692.

¹⁶ Tales como los que obran a folio 403.

¹⁷ Tales como las que obran a folios 4304, 4384, 4401, 4519, 4534, 4548, 4561, 4574, 4587, 4621, 4659, 4673 y 4700.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

Que si bien la recurrente alegó que los fondos generados con ocasión del *cash pooling* se destinaron a su actividad empresarial, que se traduce en los pagos de obligaciones del día a día y la inyección a sus diversos proyectos, cuya existencia debiera ser sustento suficiente para acreditar el destino de las rentas; cabe señalar que no acreditó cuáles eran los proyectos que requerían dicho financiamiento para su ejecución, menos aún proporcionó documentación que sustentase su dicho, como pudo ser el flujo de caja, que permitiese observar las actividades y obligaciones que requerían tal financiamiento, así como los respectivos movimientos de los fondos obtenidos, para verificar el uso y destino de los mismos, y la documentación sustentatoria de dicho uso que permitiera examinar la vinculación de los mencionados fondos con la obtención de las rentas gravadas, por lo que dichas afirmaciones no se encontraban debidamente sustentadas.

Que asimismo, aun cuando la recurrente manifestó que la finalidad del mecanismo de caja centralizada, en función al cual se firmaron los mencionados contratos de cuenta corriente con intereses, era asegurar la liquidez y mejor disposición de recursos entre las empresas del grupo, de tal manera que se asegure la continuidad de sus operaciones y no se incurra en ningún tipo de incumplimiento, a la vez que se reduciría la carga de generar obligaciones financieras con terceros, en las que además de intereses se generan comisiones y otros cobros que encarecen el crédito; cabe señalar que el análisis que corresponde efectuarse es sobre las necesidades de la recurrente, no del grupo empresarial al cual pertenecería, siendo que los mencionados contratos o la implementación del mecanismo de caja centralizada no resultan suficientes para acreditar la existencia de un financiamiento destinado a la adquisición de bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o el mantenimiento de su fuente productora.

Que de lo expuesto, se advierte que no se encuentra en discusión la naturaleza, operatividad o funcionamiento del mecanismo de "caja centralizada" que según la recurrente refiere habría utilizado con sus vinculadas a través de la celebración de los mencionados contratos, ni sus beneficios en la obtención de fondos de forma inmediata, para lo cual cita las Resoluciones N° 07963-9-2020 y 06587-9-2021, sino, como se ha mencionado, la utilización de tales fondos por aquella en la adquisición de bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas o mantenimiento de su fuente productora, lo que no ha sido acreditado en autos, por lo que los argumentos orientados a explicar aquellos aspectos no desvirtúan la acotación bajo análisis.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que la Administración en la resolución apelada va un paso más allá al sustentar su posición; corresponde indicar que en el punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] la Administración concluyó que la recurrente no sustentó la existencia de un financiamiento destinado a la adquisición de bienes o servicios vinculados con la obtención o producción de rentas gravadas en el país o el mantenimiento de su fuente productora (folios 177 y 178); asimismo, en la resolución apelada aquella mantuvo el reparo, debido a que la recurrente no acreditó la relación de causalidad entre los fondos provenientes de los contratos de cuentas corrientes y la generación de rentas gravadas o el mantenimiento de su fuente (folio 10355), por lo tanto, lo argumentado por la recurrente carece de sustento, a lo que cabe agregar que la Administración evaluó y analizó la documentación e información proporcionada por la recurrente en forma conjunta, así como sus argumentos conexos, siendo cuestión distinta que no esté conforme con las conclusiones a las que aquella arribó, no resultando, por tanto, atendible lo argumentado en este punto¹⁸.

Que cabe señalar que las Resoluciones N° 06739-4-2020 y 05066-1-2021, en los extremos invocados por la recurrente, referidos a la sustentación de los gastos financieros, no se contraponen y más bien se condicen con lo indicado precedentemente.

1.2. Cargos a resultados por gastos y/o costos no fehacientes y/o no causales con la generación de renta gravada

Que del punto 2 del Anexo N° 2 a la resolución de determinación impugnada (folio 10181) y del punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° [redacted] (folios 373 a 383), se advierte que la Administración reparó el importe de S/ 8 990 122,00, al considerar que la recurrente no sustentó diversas operaciones contabilizadas como gastos en las Cuentas 6381101, 6381111, 6593103, 6593805 y 6593806,

¹⁸ En el mismo sentido concluyó este Tribunal en las Resoluciones N° 11575-4-2024 y 02849-9-2025, que resolvieron un reparo similar formulado a la recurrente por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2014 y 2015.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

debido a que no acreditó su fehaciencia, en algunos casos, y su causalidad, en otros, consignando como base legal, entre otros, los artículos 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que no solo presentó documentación típica de acuerdo con la clase de operación, sino que superó el umbral del mínimo indispensable probatorio. Explica respecto al ítem 4, que las operaciones corresponden a la Factura N° , emitida por ,¹⁹ por el servicio de transporte de roca coraza y núcleo, siendo que presentó diversos documentos, cuya lectura conjunta sustentan su fehaciencia, y además, la Administración advierte elementos que deberían bastar para concluir que la operación es fehaciente, como la relación contractual, el detalle de la modalidad de pago, fotografías, guías de remisión y Boletín de Medición N° 13, los cuales superan lo que cualquier otra empresa de su rubro suele presentar, sin embargo, aquella arriba a una conclusión que se basaría en una revisión de los documentos de forma individual y sin advertir cómo ocurren este tipo de operaciones en la práctica.

Que manifiesta en cuanto al ítem 79, que corresponde a una reversión por gastos del ejercicio 2015 asumidos por el Proyecto Matarani Punta Bombón correspondientes al , y que dichos gastos se vinculan a las Facturas N° por servicios de gerenciamiento y administración prestados a favor del mencionado consorcio en agosto a diciembre de 2015, siendo que, como confirma haber validado la Administración, los gastos operativos asumidos por el referido proyecto se efectuaron en el ejercicio 2015, por el importe de S/ 1 882 570,69, y posteriormente, en marzo de 2016 realizó una reversión de dichos gastos reclasificándolos a la Cuenta 6593103 – Otros costos administrativos, por el mismo importe, lo que implicó una deducción a la base imponible del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, y además, supera el mínimo indispensable de prueba y mantiene un nivel de rigurosidad en la documentación sustentatoria, lo que permite acreditar la operación, asimismo, tratándose de una reversión, que es un simple movimiento contable, el sustento presentado resulta suficiente para generar certeza a la Administración de su ocurrencia.

Que menciona en relación con el ítem 82, que los gastos observados corresponden a una reclasificación de gastos de la Cuenta 6593103 – Otros costos administrativos, a la Cuenta 6593805 – Otros gastos administrativos ofi, por repase de costos y/o gastos, que se reconocieron a través del documento denominado "Nota de Débito Interna" y se encuentran relacionados con la Factura N° , por repase de costos de mano de obra de junio de 2016, y la Factura N° , por repase de gastos de comisión de cartas fianza de junio de 2016, por los montos de S/ 391 505,00 y S/ 397 905,50, respectivamente.

Que explica que la Factura N° corresponde a un repase de costos por servicios de gestión y administración prestados al , por los trabajadores (responsable del programa de mediciones), (gerente de producción, cesado en junio de 2016) y (responsable del programa de administración y control), y que no solo se limitó a adjuntar el comprobante sino el contrato de servicios de gerenciamiento y administración, la nota de débito interna, correos electrónicos, y otra documentación, sin embargo, la Administración se limitó a listar los documentos y concluir, sin mayor lógica ni evidenciando una evaluación razonada y conjunta, que por sí solos no prueban nada, siendo que lo mismo hizo aquella con el sustento presentado por la Factura N° .

Que agrega que la Factura N° corresponde a un repase de gastos por comisión de cartas fianzas emitidas por el Banco Interbank y el Banco de Crédito del Perú (BCP) relacionadas con el Proyecto Vía , por el importe de S/ 397 906,00, por lo que las comisiones corresponden a servicios brindados por los bancos en el marco de las obligaciones adquiridas para el afianzamiento de las operaciones vinculadas con el mencionado proyecto, el cual no hubiera sido posible sin el afianzamiento de las obligaciones financieras, y que al tratarse de un repase de gastos, el documento por excelencia es la nota de débito, por lo tanto, desvirtuar este medio probatorio no resulta válido atendiendo a la naturaleza de la transacción y su valoración debió realizarse en conjunto con los asientos contables, estados bancarios, entre otros, para formular convicción. Añade que la Administración circunscribe su análisis a ciertos medios probatorios y no hace una valoración conjunta y razonada, siendo que se tratan de desembolsos típicos en su rubro y tiene igual o mayor sustento que cualquier otro contribuyente, sin

¹⁹ En adelante, Don Reyna.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

embargo, la Administración no se convence de la causalidad y fehaciencia de los gastos, y cita la Resolución N° 00366-11-2023.

Que afirma sobre el ítem 84, que corresponde a la reclasificación de una cuenta de costos (Cuenta 6393105 – Reclasificación de saldos), a una cuenta de gastos (Cuenta 6593806 – Baja para ventas a subcontra), y que el origen de dicha reclasificación es la venta de piedras chancadas al proveedor ²⁰, relacionada con la Factura N° , vinculada al Proyecto ,

siendo que se remite a los argumentos expuestos respecto de los dos últimos ítems. Agrega que la naturaleza de la transacción es una mera reclasificación que se visualiza en la contabilidad y se respalda en el comprobante de pago respectivo, y que presentó vasta documentación, que si la Administración desconoce, sentaría el precedente de una valoración superficial y un umbral probatorio insuperable, siendo que la reclasificación se soporta en los servicios varios del mencionado proveedor, por el cual no solo adjuntó comprobantes de pago sino que incluso demostró su habilitación mediante las licencias de funcionamiento, por lo que aquella efectuó la valoración de los medios probatorios que presentó omitiendo la naturaleza de la transacción.

Que alega por el ítem 85, que la operación corresponde a la reclasificación de una cuenta de costos (Cuenta 6393105 – Reclasificación de Saldos) a una cuenta de gastos (Cuenta 6593806 – Baja para ventas a subcontra), y que el origen de dicha reclasificación es la venta de materiales varios según Órdenes de Compra N° y al , según las Facturas N° y , vinculadas con el Proyecto Vía , siendo que se remite a los argumentos expuestos respecto de los últimos ítems. Agrega que la naturaleza de la transacción es una mera reclasificación que se visualiza en la contabilidad y se respalda en el comprobante de pago respectivo, por lo que fue diligente, siendo que las reclasificaciones observadas están sustentadas y reflejan la situación real de sus proyectos.

Que arguye respecto del ítem 86, que la operación corresponde a la reclasificación de una cuenta de costos (Cuenta 6393105 – Reclasificación de Saldos) a una cuenta de gastos (Cuenta 6593806 – Baja para ventas a subcontra), y que el origen de dicha reclasificación es la venta de suministros a sus subcontratistas vinculada con el Proyecto Vías , siendo que presentó, además de la típica documentación, los boletines de descuentos y reportes de consumo de combustible (control de abastecimiento), y además, la posición de la Administración, que desconoce dichos documentos, implicaría que inventó información sobre el abastecimiento de combustible, lo que es equivocado. Agrega que se remite a los argumentos expuestos respecto de los últimos ítems, y que los medios probatorios presentados responden a la naturaleza de la transacción.

Que señala que este tipo de movimientos a nivel contable es común a todo tipo de contribuyente y tiene mayor incidencia en su rubro, pues maneja diversos proyectos en los que participa como consorciado o parte vinculada, y que contaba con la documentación de sustento de las reclasificaciones o repases, considerando los niveles probatorios de la Administración, pues en la práctica no es común acreditar reversiones o reclasificaciones, sino que los contribuyentes se limitan a proporcionar los asientos contables, lo que es prueba suficiente para aquella, pero no en su caso, por lo que probó la realidad de los movimientos, de acuerdo con cada proyecto en el que participa, a través de diversa documentación presentada en el procedimiento de fiscalización, siendo que si la valoración de los medios probatorios hubiese sido llevada de forma conjunta y razonable, el reparo se hubiese levantado.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos y señala que la Administración no motivó correctamente el reparo y que bajo un umbral probatorio razonable presentó documentación suficiente, atendiendo al tipo de servicio prestado por el proveedor respectivo. Enfatiza respecto del ítem 79, que no se trata de un servicio nuevo del ejercicio 2016 sino de la reversión y reclasificación en marzo de 2016 de gastos operativos del ejercicio 2015, identificados en las facturas de agosto a diciembre de ese año, lo que ha sido validado por la Administración; y en cuanto al ítem 85, que la operación provenía de la venta de materiales bajo órdenes de compra específicas y facturas determinadas, por lo que la reclasificación tenía origen económico identificable.

Que por su parte, la Administración señala por el ítem 4 que, de la valoración conjunta de la documentación presentada en la etapa de fiscalización, se tiene que no se encuentra acreditada de manera fehaciente la

²⁰ En adelante, Ditranserva.



Tribunal Fiscal

N° 04056-9-2026

efectiva prestación del servicio de transporte de roca coraza y núcleo recibido por parte de _____, por lo que los costos observados no resultan deducibles; por el ítem 79, que la recurrente no presentó sustento del gasto; por el ítem 82, que respecto de la Factura N° _____, aquella no acreditó el costo reparado, y en cuanto a la Factura N° _____, no acreditó la vinculación de los gastos bancarios (comisiones) en los que incurrió con la generación de sus rentas gravadas, y además, no sustentó que las operaciones no tuvieran incidencia en los resultados del ejercicio fiscalizado; y por los ítems 84 a 86, que la recurrente no acreditó los gastos observados.

Que de autos se tiene que mediante el punto 9 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° _____ (folios 8805 y 8806), la Administración, a efectos de verificar los cargos en las cuentas de gastos o costos que afectan la determinación de la renta neta imponible, solicitó a la recurrente que presentara por escrito el tratamiento contable y tributario, consignando la base legal correspondiente, de las operaciones detalladas en el Anexo N° 7 del mencionado requerimiento (folios 8795 y 8796), para lo cual debía presentar los comprobantes de pago, notas de crédito, notas de débito, guías de remisión, contratos, expresión contable, constancias de depósito de la detracción, estados de cuenta, medios de pago que acrediten la cancelación de las operaciones, informes de conformidad de servicios recibidos, reportes de los trabajos realizados, valorizaciones, dictámenes, conformidad del servicio, sistema de control de bienes, órdenes de compra o servicios, así como cualquier otra documentación contable o comercial relacionada con las operaciones requeridas, precisando que los comprobantes y cualquier otra documentación debían ser identificados plenamente con los importes cargados a las cuentas de gastos o costos detallados en el mencionado Anexo N° 7, y que tratándose de servicios recibidos, señalara en qué consistieron dichos servicios, las personas que los realizaron, el tiempo insumido en tales labores y presentara cualquier otra documentación que acredite que tales servicios fueron realizados, asimismo, de corresponder a la adquisición de bienes, debía acreditar el traslado de estos a su almacén o al de la obra e identificar el ingreso en el registro de inventarios correspondiente, siendo que en caso de provisiones de gastos o costos que fueron extornados o anulados, acreditara dichos ajustes mediante los asientos de diario respectivos, en los que se visualice el extorno del asiento registrado o la reclasificación del gasto o costo en la cuenta correspondiente.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito el 4 de abril de 2022 (folios 8711 a 8744), en el que señaló lo siguiente:

- Ítem 4: Corresponde al registro de la provisión perteneciente al Boletín de Emisión N° _____ vinculado con el proveedor _____, que el 10 de octubre de 2016 le emitió la Factura N° _____ por el mencionado boletín por el periodo de 24 de agosto a 22 de setiembre de 2016, la cual se encuentra relacionada con el contrato por prestación de servicios de transporte de material de cantera: roca núcleo y roca coraza para el Proyecto Construcción de la Vía _____ – Contrato N° CVC – de 5 de julio de 2014, suscrito entre el referido proveedor y el _____, que fue conformado por _____, y ella, con una participación del 15% y 85%, respectivamente, debido a que el 23 de abril de 2014, el Comité Especial del Gobierno Regional del Callao, adjudicó la buena pro al aludido consorcio para la ejecución de la obra: Construcción de la Vía _____; siendo que debido a los servicios prestados según el anotado boletín, _____ registró en su UO – _____ el asiento contable de provisión por el importe de S/ 546 355,00, que corresponde al 85% del total provisionado, de acuerdo con su participación en el consorcio. Asimismo, en su calidad de operador es la encargada de llevar la contabilidad del consorcio, por lo que creó la UO – _____ para registrar sus operaciones al 100% y la UO – _____ en la que de manera automática el sistema le distribuye tales operaciones al 85% según su participación.
- Ítem 82: Corresponde al registro de una reclasificación de gastos de la Cuenta 6593103 – Otros costos administrativos, a la Cuenta 6593805 – Otros gastos administrativos ofi, en tanto el importe solicitado pasó de “Costo de Obra 5.4” para asignarlo como “Gasto de Obra 6.4”, obteniéndose un efecto cero en resultados, y el origen del importe observado corresponde a repase de costos y/o gastos y reembolsos vinculados al proyecto que ejecutaba el _____, siendo que los repases de costos y/o gastos se reconocieron de manera interna, a través de documentos internos, que denomina “Nota de Débito Interna – NDI”, los cuales fueron necesarios para que el mencionado consorcio pueda realizar sus actividades y generar renta, por lo que emitió a dicho consorcio facturas de venta, y además, la retribución mensual se fijó en base al referido costo/ gasto, adicionando un margen (9%), de acuerdo con la aplicación de las normas de precios de transferencia más el Impuesto General a las Ventas.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

- Ítems 84 a 86: Corresponden a reclasificaciones de costos a gastos, es decir, pasan de "Costo de Obra 5.4" para asignarlos como "Gasto de Obra 6.4", obteniéndose un efecto cero en el resultado. Explica por los ítems 84 y 86, que se vinculan al Proyecto Vías y corresponden a reclasificaciones de la Cuenta 6593806 – Baja para ventas a subcontrat. (costo de obra 5.4) a la Cuenta 6393105 – Reclasificaciones de saldos (gasto de obra 6.4), dado que no correspondieron a costo de obra, y dichos costos al ser reclasificados, tienen un efecto cero en el resultado, siendo que la reclasificación de saldos corresponde a una cuenta puente para que el costo quede como gasto. Precisa que el ítem 84 tiene origen en la venta de piedras chancadas al proveedor , y el ítem 86, tiene origen en ventas de diversos suministros prestados a los proveedores, para lo cual adjunta las facturas de venta que emitió, siendo que todas las operaciones son ventas que se encuentran vinculadas a costos o gastos necesarios para generar la renta facturada; así, por ejemplo, si adquiere suministros como materiales para la ejecución de los proyectos, estos ingresan al almacén con una Cuenta 2524101 – Otros suministros y materiales, y cuando se genera la salida del almacén, ya sea para su uso o porque se dispone para los vendedores, se registra en una cuenta de costos que se reclasifica para que el saldo sea un gasto más y no un costo de obra, es decir, lo que hace es tener un orden de cuentas como corresponde, y además, los registros en una unidad operativa de obra, en este caso, 0706019 – VNL, tienen impacto al momento de calcular el POC.

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folio 8457), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, y señaló que, de ser el caso, las observaciones determinadas por ella serían comunicadas mediante un posterior requerimiento, de conformidad con el artículo 4 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Que posteriormente, a través del punto 2 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 8425 a 8440), la Administración comunicó a la recurrente lo siguiente:

- Ítem 4:
 - o La Factura N° fue emitida por , por concepto de transporte de roca y alquiler de volquete, por el importe de S/ 608 762,19, conforme al Reglamento de Comprobantes de Pago, siendo que el cargo a resultados fue de S/ 546 355,38, debido a que la mencionada factura se encuentra relacionada con el , en el que la recurrente participa con el 85%, sin embargo, no constituye elemento de prueba suficiente para acreditar que efectivamente se realizó el servicio.
 - o La transferencia de pago BCP acredita el desembolso realizado por la recurrente al proveedor, la constancia del depósito de detracciones acredita el cumplimiento de la obligación tributaria por parte de la recurrente, la Consulta RUC acredita que el proveedor del servicio se encuentra inscrito en los registros de la Administración, y los asientos contables acreditan la anotación en el Libro Diario de las operaciones y el registro de pago, pero dichos documentos no acreditan que el servicio se haya realizado.
 - o El boletín de descuento y las facturas emitidas por la recurrente al proveedor, así como su registro contable, no tienen incidencia en el servicio realizado, ya que corresponden a facturaciones por servicios prestados por la recurrente al proveedor y su registro contable, siendo que el mencionado boletín es un documento relacionado con la prestación de servicios de la recurrente al proveedor, en el que se indica de manera general servicios como mano de obra, taller y equipo, así como sus costos unitarios y totales sin documentación adicional que respalde ello, no acreditando la efectiva prestación del servicio de transporte evaluado.
 - o La información consignada en el Boletín de Medición N° es un resumen del transporte de las rocas, que debe ir acompañado de una valorización aprobada por las partes, debidamente justificada a través de un informe, sustento, parte y/o tareo por día, emitido por el contratante y aprobado por la recurrente, conforme con la cláusula 8.1.4 del contrato de servicios Proyecto Construcción de la Vía , lo que no fue acreditado por la recurrente; siendo que dicho contrato, sus anexos y adendas, acreditan un acuerdo entre las partes para la prestación del servicio, sin embargo, no acredita de manera fehaciente si el servicio se realizó o no.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

- La recurrente no presentó documentación adicional que acredite la prestación del servicio, tales como un documento que acredite los ingresos de los volquetes a las zonas de acopio, comunicaciones, coordinaciones, identificación de las personas involucradas en la prestación del servicio, el resultado de los trabajos realizados por el proveedor y su utilización o destino en las actividades de la empresa, entre otros, por lo que la recurrente no presentó documentación sustentatoria que valide las obligaciones asumidas en el contrato.
- Las cotizaciones N° y son una propuesta de los costos por servicios, y el Reglamento Interno de Seguridad, Salud en el Trabajo y Medio Ambiente N° es un documento relacionado con la prevención de riesgos laborales, sin embargo, dichos documentos no acreditan la efectiva prestación del servicio.
- En las guías de remisión se señala el traslado de rocas, sin embargo, la recurrente no adjuntó documento que acredite la cantidad de material transportado y no se visualiza la identificación de personas por parte de la recurrente ni del proveedor que den conformidad al servicio recibido.
- El Resumen Mensual de Transporte es un documento en el que se incluye una relación de los supuestos servicios diarios realizados por los volquetes en el mes, sin embargo, no acredita el servicio individual realizado por cada volquete ni el peso de la carga consignada.
- Adicionalmente a la observación realizada por el importe de S/ 546 355,38, incluía dos registros adicionales que afectaban a resultados, relacionados con la mencionada Factura N° .

Que en ese sentido, la Administración observó los cargos realizados a las cuentas de gastos y/o costos por el importe total de S/ 562 443,00, al no haber la recurrente presentado documentación fehaciente que acredite la efectiva prestación del servicio de transporte de roca coraza y roca núcleo desde las canteras designadas hasta el Proyecto Construcción de la Vía , pues la factura, los medios de pago, reportes contables y demás documentación elaborada por la recurrente no ofrece certeza del alcance y efectiva realización de los trabajos que habría ejecutado el proveedor.

- Ítem 79:

La recurrente no presentó ninguna documentación respecto de la operación, por lo que observó el cargo realizado a la cuenta de gastos por el importe de S/ 1 882 571,00.

- Ítem 82:

- Factura N° respecto del gasto por S/ 391 505,03: Adicionalmente a dicho documento, la recurrente presentó el documento denominado "Nota de Débito Interna N° ", emitido por aquella y por el mismo importe, por concepto de repase de costos de mano de obra, sin ningún sustento que lo soporte, asimismo, la recurrente presentó i) un cuadro en formato Excel con el detalle de 3 personas, sin embargo, no acreditó las funciones realizadas ni el costo incurrido por cada una de ellas, y ii) el contrato de servicios de gerenciamiento y administración, el cual no evidencia que el servicio se haya efectuado; por lo que observó el gasto contabilizado, al no haber sido sustentado.
- Factura N° , respecto del gasto por S/ 397 905,50: Al igual que la Nota de Débito Interna N° , se incluye el concepto "por el repase de gastos de comisión de cartas fianzas correspondiente al mes de junio 2016", siendo que presenta un cuadro en formato Excel con la liquidación de la carta fianza, documento del Banco Interbank con el detalle de interés por carta fianza y documento de liquidación de carta fianza, sin embargo, los documentos presentados están referidos a operaciones de comisiones por carta fianza realizadas a nombre de la recurrente, no obstante, esta no acreditó el cumplimiento del principio de causalidad, es decir, que la operación tenga relación con la generación de renta gravada del , a efectos de ser deducida como gasto y/o costo.

- Ítem 84:

La recurrente no acreditó el costo de adquisición de piedras chancadas, y los asientos contables acreditan el registro en el Libro Diario de las operaciones de reclasificación mas no la adquisición de la piedra chancada para su posterior venta, siendo que la Factura N° , emitida por , y su registro contable, no acreditan el costo de adquisición de los bienes vendidos; por lo tanto, la recurrente no cumplió



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

con acreditar la reclasificación realizada respecto del cargo original por la adquisición de bienes por el importe de S/ 2 787 683,79.

- Ítem 85:

La recurrente no presentó ningún sustento respecto de la operación, por lo que observó el cargo realizado a la cuenta de gastos por el importe de S/ 2 203 668,19, al no haber presentado documentación fehaciente que lo acredite.

- Ítem 86:

La recurrente no acreditó el costo de adquisición de los suministros, los asientos contables acreditan el registro en el Libro Diario de las operaciones de reclasificación mas no la adquisición de diversos suministros para su posterior venta, las Facturas N° , emitidas por , respectivamente, acreditarían la venta de los suministros mas no su adquisición, siendo que la recurrente no proporcionó el comprobante de pago que sustenta el costo observado; por lo tanto, la recurrente no cumplió con acreditar la reclasificación realizada respecto del cargo original por la adquisición de bienes por el importe de S/ 764 345,32.

Que en ese sentido, la Administración solicitó a la recurrente que, de tener opinión en contrario, acreditara con documentación fehaciente las observaciones antes señaladas.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 6 de agosto de 2022 (folios 3295 a 3312), en el que señaló lo siguiente:

- Ítem 4: Puso a disposición diversa información cuya evaluación en conjunto determina que los servicios fueron efectivamente prestados, sin embargo, la valoración probatoria no fue adecuada, pues se efectuó un análisis sesgado y por separado de cada uno de los medios probatorios, y en el Boletín de Medición N° 13 se puede observar que la suma total calculada por el servicio está compuesta por las operaciones registradas en los ítems 15, 16, 19 y 20 de dicho documento, el cual se encuentra firmado y sellado por el jefe de proyectos del proveedor y diversos funcionarios en representación del (responsable de sub-contratos, administrador y gerente comercial), por lo que el referido documento cuenta con la aprobación de las partes intervinientes en el contrato por prestación de servicios de transporte de material de cantera: roca núcleo y roca coraza para el Proyecto Construcción de la Vía , siendo que cumplió con presentar las valorizaciones en las que se identifica el cubicaje tolva, tipo de material, cantidad de viajes, entre otros, y contienen la medición del transporte interno de roca coraza de la cantera Cristófer a la entrada Virú, y además, el total de m³ transportados en cada caso corresponde a las cantidades consignadas en los ítems 15, 16, 19 y 20 del Boletín de Medición N° 13. Agregó que las valorizaciones fueron aprobadas por el proveedor y que el detalle de cada una de las mediciones efectuadas en dichos documentos tiene un soporte adicional, en el que se verifica la información de los vehículos que sirvieron para el llevado de material (modelo y placa), el lugar de destino de las rocas, la cantera propietaria, entre otros, siendo que la Guía de Remisión Transportista N° , emitida por el proveedor, coincide con los datos del detalle del material roca coraza, y además, presentó imágenes del traslado de la roca coraza en el Proyecto Vía .
- Ítem 79: Corresponde a la reversión por gastos del ejercicio 2015 asumidos por (ella) correspondiente al , siendo que el Proyecto Matarani realizó la reclasificación de los gastos operativos registrados en dicho ejercicio, los cuales fueron facturados al en el ejercicio 2016, y por la venta de los suministros ella emitió las Facturas N° .
- Ítem 82: Corresponde a una reclasificación de costos que le facturó al , repasados a través de notas de débito internas entre sus unidades, siendo que forma parte de dicho consorcio, y la unidad operativa de OPIC matriz corresponde a la UO y la unidad operativa de UR V.A. corresponde a la UO , y además, en este último se registran todas las operaciones vinculadas al mencionado consorcio de UO , dado que tiene participación en este. Asimismo, explicó lo siguiente:



Tribunal Fiscal

N° 04056-9-2026

- Factura N° : Registró los costos de su planilla de junio de 2016 y, dado que parte de su personal prestaba a tiempo parcial o total el servicio de gestión y administración hacia el proyecto del , facturó a este por el repase de costos de mano de obra 06-16 (costo más margen de 9%). siendo que el importe facturado (repase de MO) correspondía a y además, para su verificación adjuntaba sus boletas de pago de junio de 2016, a excepción de , que fue cesado en junio de 2016, en cuyo caso adjuntaba el certificado de liquidación. Detalló que en las boletas de pago de se puede visualizar que el departamento en el que laboraban era " " con el cargo de responsable del programa de mediciones y responsable del programa adm. control, y que sus pagos de remuneraciones de junio se podían distinguir en el Telecrédito del BCP, que adjuntaba, y el estado de cuenta de dicho banco de junio de 2016. Agregó que pertenecía al departamento de " " con el cargo de gerente de producción, y que su pago de remuneración de junio se podía distinguir en el Telecrédito del BCP, que adjuntaba, y el estado de cuenta de dicho banco de junio de 2016. Preciso que, si bien la muestra de la Administración correspondía a una reclasificación de costos y que provenía de su planilla, debía considerarse que el costo fue facturado incluyendo el margen de 9%, por lo que se incurrió en un costo válido para generar renta.
- Factura N° : Registró los costos asumidos correspondientes a las comisiones de las cartas fianzas de junio de 2016, vinculadas al proyecto del mencionado consorcio, por lo que adjuntaba dichas cartas para su verificación, con la finalidad de acreditar el cumplimiento del principio de causalidad, al demostrar la relación del costo de comisiones con la generación de rentas gravadas del aludido consorcio, siendo que adjuntaba los estados de cuenta de los bancos BCP e Interbank correspondientes a junio de 2016, en los que se verificaba el cobro de las comisiones de dichas entidades financieras a ella.
- Ítem 84: Realizó la venta de suministros (piedra chancada y arena chancada) al subcontratista Ditranserva y para no afectar el costo de obra realizó la reclasificación de una cuenta de costo (5.4) a una cuenta de gastos (6.4), siendo que por la mencionada venta emitió la Factura N° a la citada empresa, y además, entregó los suministros a dicha empresa en su planta de asfalto ubicada en Lurín, a través de sus contratistas.
- Ítem 85: El Proyecto emitió las Facturas N° , al por la venta de materiales.
- Ítem 86: El Proyecto Vías realizó la venta de suministros a sus subcontratistas, y para no afectar el costo de obra realizaba la reclasificación de una cuenta de costo (5.4) a una cuenta de gastos (6.4), siendo que por la venta de los suministros el mencionado proyecto emite facturas de venta más un margen. Por ejemplo, respecto de la Factura N° , se apreciaba en la descripción del Boletín de Descuento N° , las UAs asignadas a los equipos del subcontratista por consumo de combustible, y el referido proyecto suministraba combustible al subcontratista , siendo que en el control de abastecimiento de combustible de 25 de noviembre de 2016 su trabajadora ; identificada con DNI N° ; realiza el abastecimiento de combustible a la excavadora sobre orugas serie de propiedad del subcontratista , con el código de equipo UA – que era conducido por el operador de excavadora l

Que en el punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 373 a 383), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, y señaló lo siguiente:

- Ítem 4: Evaluó en conjunto los documentos presentados, y si bien la recurrente señala que el Boletín de Medición N° está sustentado con las valorizaciones (resúmenes de transporte de material de roca), dichos documentos constituyen solo una aceptación de las partes de las cantidades transportadas mas no acredita que el servicio se haya realizado, más allá del soporte adicional presentado por la recurrente, que es un detalle por día de las valorizaciones, siendo que el contrato señala que el servicio debe estar sustentado con partes diarios y/o tareos, entre otros, no habiendo



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

aquella acreditado la cantidad de carga transportada ni si esta se realizó o no, y además, en las fotografías presentadas no se evidencia el lugar ni la fecha en la que fueron tomadas para acreditar si corresponden o no al lugar de la prestación del servicio y el momento en que fue prestado el servicio, asimismo, los documentos incluidos en la carpeta denominada "04_Transportes BM 03_2" corresponden a operaciones de adquisición de roca coraza, que no es materia de observación, sino su traslado.

- Ítem 79: El gasto observado estaría vinculado a un servicio de gerenciamiento y administración prestado por la recurrente a _____, sin embargo, la recurrente no sustentó el mencionado gasto, ya que las facturas presentadas solo acreditan la emisión del comprobante de pago y el asiento contable su registro, pero aquella no acreditó con documentación sustentatoria la reclasificación realizada respecto del asiento origen que permita su deducción en el ejercicio 2016.
- Ítem 82:
 - o Factura N° _____ : Los correos electrónicos presentados acreditan coordinaciones entre diversas personas, entre ellos, el señor _____, sin embargo, la recurrente no acreditó con documentación adicional las labores realizadas ni en función de qué dicha persona realizaba las mencionadas coordinaciones y si estas estaban referidas o no al servicio de gestión y administración prestado al proyecto del _____ ni a ningún otro proyecto, siendo que la demás documentación presentada, tal como boletas de pago de _____ y _____, pago de planillas, liquidación de beneficios de _____, asientos de reclasificación, entre otros, acreditarían la relación laboral de la recurrente con los trabajadores, sin embargo, aquella no acreditó las labores de servicio de gestión y administración en el mencionado proyecto ni en ningún otro, por lo que la recurrente no acreditó fehacientemente el gasto realizado por el referido servicio.
 - o Factura N° _____ : Los documentos presentados están referidos a operaciones sobre comisiones por carta fianza realizadas a nombre de la recurrente, entre otros, sin embargo, esta no explicó la relación de las cartas fianzas otorgadas por los bancos BCP e Interbank ni el cumplimiento del principio de causalidad, es decir, que las operaciones tengan relación con la generación de rentas gravadas del _____, a efectos de ser deducida como gasto y/o costo.
- Ítem 84: Las facturas de los proveedores _____ están relacionadas con el traslado de suministros mas no acreditan su costo de adquisición ni que estén relacionadas con las reclasificaciones realizadas, y las licencias de funcionamiento de _____, sustentan la autorización para el funcionamiento de locales de la empresa mas no el costo de los suministros; por lo que la recurrente no acreditó fehacientemente la reclasificación realizada respecto del asiento origen que permita su deducción en el ejercicio 2016.
- Ítem 85: Las facturas emitidas por la recurrente (Proyecto _____) al _____ acreditan la venta de los productos realizada, sin embargo, no se acredita su costo de adquisición, y los asientos contables de reclasificaciones y ventas realizadas sustentan la contabilización de las operaciones mas no su costo; por lo que la recurrente no acreditó fehacientemente la reclasificación realizada respecto del asiento origen que permita su deducción en el ejercicio 2016.
- Ítem 86: La recurrente presentó facturas emitidas a _____, boletines de descuento y reportes de consumo de combustible, los cuales sustentarían la venta de los suministros mas no el costo de su adquisición que es materia de análisis, y los asientos contables sustentan la contabilización de las operaciones de venta y reclasificaciones mas no el costo de los suministros.

Que en ese sentido, la Administración concluyó que, de la evaluación conjunta de los documentos presentados, se tenía que estos, en algunos casos, no sustentaban fehacientemente los cargos realizados a las cuentas de gastos y/o costos requeridos, y en otro, su causalidad, por lo que procedió a observar la renta neta imponible del ejercicio 2016, por el importe total de S/ 8 990 122,00.

Que mediante el punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° _____ (folio 335), emitido al



Tribunal Fiscal

N° 04056-9-2026

amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación por cargos a resultados por gastos y/o costos no fehacientes o no causales con la generación de renta gravada, por el importe de S/ 8 990 122,00, a efectos de que presentara sus descargos.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 21 de octubre de 2022 (folios 246 a 261), en el que reiteró sus argumentos.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 174 a 177), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, y señaló lo siguiente:

- Ítem 4: La valorización que acompaña el Boletín de Medición N° es un resumen de las supuestas cantidades transportadas, sin embargo, la recurrente no acreditó el servicio individual realizado por cada volquete, pues dicho resumen debía ir acompañado de una valorización aprobada por las partes siempre que esté debidamente justificada a través de un informe o sustento, parte y/o tareo por día emitido por el contratante y aprobado por la recurrente, de acuerdo al contrato, siendo que el soporte adicional presentado por la recurrente es un detalle por día en el que se incluyen las supuestas cantidades de material transportado, placas de los vehículos, número de viajes por cada volquete, entre otros, y si bien dichos datos coinciden con el boletín y las valorizaciones, aquella no acreditó que dichas cantidades e información sean reales, por lo que no se acreditó que cada unidad de transporte haya realizado un determinado número de viajes, cómo se realizó dicho control, cómo se controló que efectivamente las cantidades transportadas sean las que aparecen en dichos documentos; asimismo, los documentos presentados respecto del proveedor, tales como boletines de medición, factura, contrato, guías de remisión, entre otros, están referidos a la adquisición de roca, lo que no es materia de análisis sino su traslado; por lo tanto, mantuvo su observación.
- Ítems 79, 82 y 84 a 86: La recurrente no presentó documentación adicional, por lo que mantuvo su observación.

Que ahora bien, del punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folio 379), el punto 2 del Anexo N° 2 a la Resolución de Determinación N° (folio 10181) y de la resolución apelada (folio 10354), se aprecia que el reparo bajo análisis se compone de la siguiente manera:

Ítem	Fecha	Cuenta	Asiento	Glosa	Motivo de reparo	Importe S/
4	27/09/2016	6381101		- Valor Referente al BM 13 en la fecha 27-Sep-16 para el contrato	No fehaciente	546 355,00
	27/09/2016	6381111		- Valor Referente al BM 13 en la fecha 27-Sep-16 para el contrato	No fehaciente	8 216,00
	27/09/2016	6381111		- Valor Referente al BM 13 en la fecha 27-Sep-16 para el contrato	No fehaciente	7 872,00
79	29/03/2016	6593103		Rev. Gastos operativos asumidos por Matarani 2015	Sin sustento	1 882 571,00
82	30/06/2016	6593805		Reclasificación de gastos repasados por matriz jun-16		
	24/06/2016			NDI repase de costos de mano de obra de casa matriz jun-16	No fehaciente	391 505,00
	30/06/2016			NDI repase de gastos de comisiones de cartas fianzas jun-16	Causalidad	397 906,00
84	30/06/2016	6593806		Reclasificación de la 5.4 a la 6.4 No es costo de obra - Junio16	No fehaciente	2 787 684,00
85	31/03/2016	6593806		Reclasificación costo de venta Marzo-16	No fehaciente	2 203 668,00
86	30/12/2016	6593806		Reclasificación de los costos corrientes Diciembre 16_II	No fehaciente	764 345,00
Total:						8 990 122,00



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

Que de conformidad con el primer párrafo del artículo 37 de la 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, en tanto la deducción no esté prohibida por ley.

Que como lo ha señalado este Tribunal en las Resoluciones Nº 01218-5-2002 y 00886-5-2005, entre otras²¹, para sustentar la deducción de gastos o costos y/o crédito fiscal 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 con 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 las Resoluciones Nº 08171-8-2015 y 06011-3-2010, entre otras²², este Tribunal 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 en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 00120-5-2002²³, 03708-1-2004 y 01188-8-2018, entre otras²⁴, se ha indicado 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.

Que según el criterio adoptado por la Resolución Nº 04831-9-2012, para efectos de la deducibilidad de un gasto, la carga de la prueba 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 su deducción, con los medios probatorios que considere idóneos y que puedan causar certeza en la Administración.

Que asimismo, en las Resoluciones Nº 07961-1-2015 y 06802-10-2019, entre otras, se ha indicado que los Libros Diario y Mayor son los que permiten conocer si una determinada operación fue reconocida como ingresos, gastos, costo, activo, pasivo o patrimonio y, en este sentido, si tuvo incidencia en el resultado contable y por ende en la determinación de la renta neta imponible.

Que de otro lado, según Kohler²⁵, el asiento de reversión es aquel en el cual todos los débitos son idénticos a todos los créditos en un asiento anterior, en cuanto a cuenta e importe; y todos los débitos en el mismo asiento anterior, en lo que se refiere a cuenta e importe.

Que en la Resolución Nº 02158-11-2019 este Tribunal ha señalado en relación a los gastos por remuneraciones de personal, que las planillas de pago y boletas de pago solo prueban los pagos realizados y el registro contable de estos, pero por sí solas no demuestran la efectiva realización de las labores desempeñadas.

Que ahora bien, en primer término, para efectos del análisis de los medios probatorios presentados por la recurrente, cabe tener presente que respecto a las facturas, así como su registro contable, conforme con lo establecido por este Tribunal, estos documentos no resultan suficientes para acreditar la fehaciencia de las operaciones contenidas en aquellos, siendo obligación de la recurrente contar con documentación adicional que en forma suficiente y razonable demuestre la fehaciencia de las operaciones.

Que asimismo, con relación a los contratos presentados, corresponde señalar que estos por sí solos no acreditan la fehaciencia de las operaciones observadas, pues conforme a lo señalado en las Resoluciones del Tribunal Fiscal Nº 04832-3-2005 y 10579-3-2009, un contrato solo acredita la existencia de un acuerdo de voluntades, pero no resulta suficiente para acreditar la realización de las operaciones por parte del proveedor.

²¹ Tal como la Resolución Nº 03851-4-2008, invocada por la recurrente.

²² Tal como la Resolución Nº 019073-10-2011, invocada por la recurrente.

²³ Invocada por la recurrente.

²⁴ Tal como la Resolución Nº 06276-4-2002, invocada por la recurrente.

²⁵ Cooper, William; Ijiri, Yuji. Diccionario Kohler para contadores. Editorial Limusa, S.A. de C.V. México. 2005. Pág. 78.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

Que igualmente, las constancias de depósito de detracciones solo acreditan el cumplimiento de una obligación de carácter administrativo (detracción), mas no la efectiva realización de la operación reparada.

✓ **Item 4**

Que al respecto, como antecedente se tiene que mediante la Resolución N° 11575-4-2024 este Tribunal emitió pronunciamiento sobre el reparo por operaciones no fehacientes cargadas a resultados del ejercicio, asociadas con el Contrato N° , como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, y señaló que el "Contrato N° (" de 19 de mayo de 2014, celebrado entre el Gobierno Regional del Callao y el " , señala en su cláusula segunda que el 23 de abril de 2014 se adjudicó la buena pro de la Licitación " al referido consorcio, para la obra denominada "Construcción de la Vía " .

Que obra en autos (folio 10562), el "Contrato N° " - Contrato por prestación de servicios de transporte de material de cantera: roca núcleo y roca coraza para el Proyecto Construcción de la Vía " suscrito el 5 de julio de 2014, entre " conformado por la recurrente y " , como el contratante, y " , como el contratado, en cuyo apartado referido a los antecedentes, se da cuenta que el contratante estaba ejecutando las obras correspondientes al Proyecto de Construcción de la Vía " , para lo cual requería el servicio de transporte de material de cantera hasta la obra. Así, en la cláusula primera se acordó que el contratado se comprometía en favor del contratante a brindar el servicio de transporte de roca coraza y roca núcleo, desde las canteras designadas hasta el proyecto, bajo la modalidad de precios unitarios.

Que en la cláusula segunda se indica que el contratado realizaría, entre otros, los siguientes trabajos: movilización de sus equipos hasta las canteras, tiempo de espera del carguío de material, transporte del material roca núcleo o roca coraza desde las canteras designadas hasta los puntos de acopio o vía del proyecto previamente indicados por el contratante, descarga del material en obra, y desmovilización de sus equipos; precisándose que los costos de los servicios incluían costos de combustible, operadores, alimentación, EPPS, exámenes médicos, alimentación, peajes, mantenimientos preventivos como correctivos, desgaste de piezas, reparación y/o mantenimiento de tolvas, control de GPS de la flota de volquetes y llantas. Asimismo, se acordó que los servicios serían prestados de conformidad con la propuesta económica contenida en el Anexo I al citado contrato, que contiene la Cotización N°

Que en la cláusula quinta se acordó que el plazo del contrato sería de 12 meses²⁷ desde la orden de movilización; y en la cláusula sexta, considerando que se trataba de un contrato a precios unitarios, se establecieron los precios en función a la distancia de las canteras "(" y " " hacia la obra, según el tipo de material (roca coraza o roca núcleo); siendo que tales precios incluyen la mano de obra considerada como salario incluyendo los aportes sociales de ley, tales como ESSALUD, Sencico, Conafovicer, AFP, entre otros.

Que en la cláusula octava, referida a valorizaciones y forma de pago, se señaló que las valorizaciones serían mensuales, las cuales se emitirían en función a las mediciones de las tolvas de las unidades efectuadas en mutua coordinación entre las partes, las que serían cuantificadas según los partes o tareas diarios suscritos por ambas partes.

Que con la "Adenda " de 23 de enero de 2015, se acordó reajustar los precios unitarios por los servicios de transporte desde las canteras que se señalan a continuación, quedando estos de la siguiente manera:

Origen (Cantera)	Destino	Distancia Km	Precio Unitario Roca Núcleo	Precio Unitario Roca Coraza
Predio km 43,75	Entrada Virú 1	43,75	S/ 43,31	S/ 44,63
Saracoto	Entrada Virú 1	42,00	S/ 39,11	S/ 42,84
Mountain Power	Entrada Virú 1	31,00	S/ 30,59	S/ 31,62
Karin	Entrada Virú 1	40,00	S/ 40,59	S/ 41,82

²⁶ Señalándose que dicho consorcio estaba conformado por " y la recurrente.

²⁷ En la "Adenda " de 23 de enero de 2015 se amplió el plazo del servicio contratado hasta el 15 de enero de 2017.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

Cristopher	Entrada Virú 1	38,75	S/ 38,36	S/ 39,53
Esperanza II	Entrada Virú 1	34,05	S/ 33,71	S/ 34,73
Cristopher	Entrada Virú 2	38,38	S/ 38,00	S/ 39,15
Esperanza II	Entrada Virú 2	33,68	S/ 33,34	S/ 34,35
Cristopher	Entrada Canadá	38,96	S/ 38,57	S/ 39,74
Esperanza II	Entrada Canadá	34,26	S/ 33,92	S/ 34,95

Que mediante la "Adenda 3 - " de 20 de mayo de 2016, se acordó reajustar los precios unitarios por los servicios de transporte desde los puntos que se señalan a continuación e incorporar los precios unitarios de alquiler y mantenimiento de volquetes de 23 m³, incluyendo operador, quedando estos de la siguiente manera:

Origen	Destino	Distancia Km	Precio Unitario Roca Núcleo	Precio Unitario Roca Coraza
Acopio La Chira 1	Entrada Virú	23,45	S/ 23,22	S/ 23,92
Acopio La Chira 2	Entrada Virú	48,55	S/ 48,06	S/ 49,52
Frete Carpayo	Entrada Virú	7,60	S/ 7,52	S/ 7,75

Descripción	Unidad	Horas mínimas	Monto S/ Máquina seca
Volquetes de 23 m ³	HM	200	165,00

Que a través de la "Adenda 4 - " de 29 de julio de 2016, se acordó incorporar el precio unitario del servicio de alquiler y mantenimiento de volquetes de 18 m³, incluyendo operador, quedando estos de la siguiente manera:

Descripción	Unidad	Horas mínimas	Monto S/ Máquina seca
Volquetes de 18 m ³	HM	200	135,00

Que adjunto al contrato en mención se advierte la Cotización N° de 13 de junio de 2014, emitida por , jefe de proyectos de , a la recurrente, haciendo referencia al Proyecto Costa Verde – Tramo Callao, mediante la cual le hizo llegar la información vinculada a las tarifas por los diferentes servicios de carguío de material que brindaba; así como el Reglamento Interno de Seguridad, Salud en el Trabajo y Medio Ambiente de la Construcción de la Vía . Asimismo, adjuntas a las mencionadas Adendas N° 3 - y 4 - se advierten las Cotizaciones N° y de 23 de junio y 27 de julio de 2016, emitidas por , jefe de proyectos de , a la recurrente, mediante las cuales le hicieron llegar las tarifas por el servicio de alquiler de equipos con operador.

Que así también, obra la Factura N° de 10 de octubre de 2016, emitida por , por concepto de "Boletín de Medición 13 - Periodo 24-Ago-16 – 22-Set-16 Mes de referencia Sep-16", en cuyo detalle se describe a su vez los siguientes conceptos: i) 1 487,30 por transporte de roca coraza - Cantera Christofer a obra (34km) Descarga Virú 1 distancia 38,75 km, ii) 943 por transporte de roca núcleo desde Cantera Christofer a obra (34km) Descarga Virú 1 distancia 38,75 km, iii) 8 494,20 por transporte de roca coraza – Cantera Christofer a entrada Canadá (Carpayo) – 38,96 km, iv) 5 451,00 por transporte de roca núcleo – Cantera Christofer a entrada Canadá (Carpayo) – 38,96 km, y v) 140,20 por alquiler de volquetes de 18 m³ (seca operada), consignando diversos números de placas.

Que además, se advierte el Boletín de Medición 13, al que se alude en la factura antes mencionada, suscritos por , administrador de Don Reyna, y en representación del Proyecto , responsable de subcontratos, , gerente de producción y equipos, , gerente de administración y finanzas, y , director de contrato, en el que se deja constancia de los conceptos detallados en la factura antes descrita, así como de la cantidad de material, valor unitario y valor total por cada uno de ellos, siendo que la mencionada factura recoge los importes contenidos en dicho boletín, y guarda relación con lo estipulado en el contrato antes glosado. Asimismo, adjunto al mencionado boletín se advierte el Boletín de Amortización N° 8 y el Boletín de Descuento N° 14 del 24 de agosto al 22 de setiembre de 2016, suscritos por las mismas personas que figuran en el referido boletín de medición, a los que a su vez se adjuntan las Facturas N° y de 13 de octubre de 2016, emitidas por la recurrente a , por concepto de Boletín N° 14 (suministro y servicios de taller).



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

Que asimismo, obra el documento denominado "Resumen de viajes transporte de material roca coraza, núcleo y filtro de Cantera Christopher – Valorización Mensual Setiembre 16 (24/08/16 al 22/09/16) - TDR", que acompaña al mencionado boletín de medición, el que fue suscrito por _____, en calidad de administrador de _____, así como por personal de control de transporte (_____) y el responsable de costos (_____) del Proyecto Vía Costa Verde Tramo Callao, y que contienen un cuadro en el que se detalla el total de viajes realizados por el proveedor, precisando la capacidad de cada volquete (metros cúbicos por tolva), información que fue recogida en el referido boletín de medición, y sobre la cual se efectuó la valorización del servicio materia de análisis. Siendo así, se tiene que en el mencionado resumen, se detalla, por ejemplo, la capacidad de los camiones relacionados con los viajes realizados por el transporte de roca coraza desde la cantera "Christopher" ingreso por Virú, mencionándose que se transportó el total de 1 487,30 m³ por 80 viajes, que se componía de la siguiente manera:

Cubicaje Tolva (m ³)	Viajes	m ³
16,45	12	197,40
17,50	9	157,50
17,70	18	318,60
18,00	17	306,00
23,00	24	552,00
Total:	80	1 531,50
Descuento verificación de vol. m³ de volquetes		44,20
Total:		1 487,30

Que adjunto al mencionado resumen se observan los detalles de transporte de material roca coraza y núcleo de Cantera Christopher – Setiembre 16 (24/08/16 al 22/09/16), que fueron suscritos por _____, en calidad de administrador de _____, así como por los responsables del área (_____) del Proyecto Vía Costa Verde Tramo Callao, en los que se describen los siguientes aspectos: "Descripción del volquete", "UA volquete", "Cantera propietaria", "Material", "Número de guía Cantera", "Guía de transporte", "Volumen Tolva (M³)", las fechas diarias, el total de viajes y el total m³, siendo el campo de fechas diarias llenado en caso se hubiera producido el transporte en el día indicado; apreciándose, asimismo, el detalle de los volquetes con los viajes realizados diariamente, a modo de ejemplo, se tiene que el Volquete de Placa N° _____, consignado en la Factura N° _____ antes descrita (capacidad de tolva de 17,7 m³) realizó dos viajes el 24 de agosto de 2016, por el transporte de roca coraza desde la cantera Christopher ingreso por Virú, referenciándose en tales casos que cada viaje se sustentaba en las "Guías Cantera" N° _____ y " _____ " y en las "Guías de Transporte" N° " _____ " y " _____ ".

Que adicionalmente obran en autos las Guías de Remisión Remitente, emitidas por _____, que dan cuenta del traslado de roca coraza y roca núcleo, de las canteras "Christopher", a la _____, señalando como destinatario a la recurrente, motivo de traslado "venta" y como transportista a _____. Así, resulta pertinente hacer referencia, por ejemplo, a las Guías de Remisión Remitente N° _____ y _____, que fueron emitidas por _____²⁸, las cuales consignan como descripción el transporte de una volquetada de roca coraza, señalando además lo siguiente: i) Punto de partida: D&H – Cantera Christopher – Carabayllo, ii) Punto de llegada: _____, iii) Fecha de inicio de traslado: 24 de agosto de 2016, iv) Destinatario: la recurrente, v) Transportista: _____, y vi) Unidad de transporte y Conductor: 1) Marca y N° de Placa: _____) N° de Licencia de Conducir: I _____; observándose que las mencionadas guías se encuentran suscritas por la empresa proveedora de roca coraza y por la recurrente.

Que la recurrente también presentó las Guías de Remisión Transportista, emitidas por _____, en las que se consignó como remitente a la empresa _____ y como destinatario a la recurrente, además de datos como los puntos de partida (Cantera Christopher km 22 Carabayllo) y llegada (Playa Callao o Playa Central), fecha de traslado, placa de la unidad de traslado y como bienes transportados roca coraza y roca núcleo. Así, resulta pertinente hacer referencia, por ejemplo, a las Guías de Remisión Transportista N° _____, las cuales consignan como bienes transportados roca

²⁸ Según se indica en las guías de remisión, _____ es una empresa dedicada a la venta de agregados para la industria de la construcción, excavaciones, demoliciones y alquiler de maquinarias.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

coraza, señalando además lo siguiente: i) Punto de Partida: Cantera Cristopher km 22 Carabayllo, ii) Punto de Llegada: Playa Virú – La Perla – Callao y Playa Callao, respectivamente, iii) Fecha de traslado: 24 de agosto de 2024, iv) Placa de unidad de traslado: _____, lo cual coincide con lo consignado en las guías de remisión remitente.

Que por otro lado, se aprecia el documento denominado "Proyecto Vía Resumen de Horas a Pagar – Valorización Mensual Setiembre 2016 (24/08/16 al 03/09/16) – Transportes _____", suscrito por _____, en calidad de administrador de _____, así como por el responsable del servicio (_____), el asistente del área comercial (_____) y el responsable de costos (_____) del Proyecto Vía _____, en el que se consigna empresa (_____), descripción de equipo (camión volquete), código de equipo, horas trabajadas, horas no disponible, % DM (mensual), horas min/mes y horas a pagar, siendo que el total de horas a valorizar asciende a 140,20, información que fue recogida en el referido boletín de medición, y sobre la cual se efectuó la valorización del servicio materia de análisis. Asimismo, anexo a la mencionada valorización, obran los documentos denominados "Proyecto Vía _____ – Reporte de Horas", suscritos por las mismas personas que figuran en la referida valorización, en los que se detalla por cada camión volquete el total de horas trabajadas, hora no operativa, DM diario, horas mínimas, las fechas diarias y el total de horas.

Que además, se advierte en autos el Contrato de suministro de material minero no metálico N° _____, suscrito por _____, conformado por la recurrente y CNO, como el suministrado, y _____, como el suministrante, de 26 de enero de 2015, mediante el cual esta última empresa se obligó a proveer a la recurrente de roza coraza y roca núcleo, de sus canteras "Acumulación Cristopher", lo que guarda relación con la información contenida en las guías de remisión remitente y transportista, antes glosadas.

Que asimismo, la recurrente presentó fotografías y en el numeral 3.1 del punto 2 del Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 8433 y 8434), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó constancias de transferencias emitidas por el Banco de Crédito del Perú (BCP), constancias de depósito de detracciones y registros contables.

Que de la documentación antes descrita se puede advertir que la recurrente contrató a Don Reyna para que le prestara los servicios de transporte roca núcleo y roca coraza de la Cantera Cristopher, a fin de ejecutar la obra Construcción de la Vía Costa Verde – Tramo Callao, considerando a tal efecto las cotizaciones remitidas por aquella, apreciándose que a fin de sustentar la efectiva realización de dichas prestaciones, presentó, además de la factura que sustenta la operación reparada, el boletín de medición que contiene la valorización aprobada por el proveedor y la recurrente, del servicio de transporte prestado, documento que, conforme establece el contrato suscrito entre las partes, se soporta en la información contenida en el denominado "Resumen de viajes transporte de material roca coraza, núcleo y filtro de Cantera _____ – Valorización Mensual Setiembre 16 (24/08/16 al 22/09/16) - TDR", que además de contener el total de viajes por cantera realizados, precisando la capacidad de cada volquete, se sustenta en los detalles de transporte de material roca coraza y núcleo de Cantera _____ – Setiembre 16 (24/08/16 al 22/09/16), que corresponden al control diario que mantenía la recurrente con participación del proveedor, de los viajes realizados y la cantidad de material transportado; asimismo, el mencionado boletín se soporta en la información contenida en el documento denominado "Proyecto Vía _____ – Resumen de Horas a Pagar – Valorización Mensual Setiembre 2016 (24/08/16 al 03/09/16) – Transportes _____", que además de contener las horas trabajadas de los volquetes alquilados, se sustenta en los documentos denominados "Proyecto Vía _____ – Reporte de Horas", que corresponden al control diario que mantenía la recurrente con participación del proveedor, de las horas trabajadas de los equipos alquilados.

Que nótese además que, la recurrente no solo presentó medios de prueba relacionados con documentación en cuya elaboración y aprobación participaron las partes intervinientes del contrato, sino también, aquella que permite conocer en qué parte de sus procesos se habría desarrollado el servicio cuya fehaciencia es cuestionada por la Administración; en efecto, como se puede advertir, las guías de remisión remitente y transportista, así como el contrato de suministro de material no metálico, glosados anteriormente, evidencian que el servicio de transporte fue prestado a fin de que la recurrente pudiese trasladar las rocas de las canteras "Cristopher", adquiridas de la empresa _____, que emitió las



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

respectivas guías de remisión, haciendo mención a que el transporte de dichos bienes fue realizado por Don Reyna, cuyo aspecto se encuentra sustentado asimismo con las guías de remisión transportista emitidas por esta última empresa, y precisando que la destinataria era la recurrente; de lo que se aprecia que un tercero ajeno a la relación comercial establecida entre las partes, dio cuenta del servicio de transporte bajo evaluación, lo que, en conjunto, ofrece indicios razonables de la efectiva realización de estos últimos.

Que en tal medida, contrariamente a lo sostenido por la Administración, del análisis de la documentación proporcionada por la recurrente, se tiene que presentó un mínimo indispensable de medios de prueba que evidencia en forma razonable la fehaciencia de las operaciones reparadas bajo el ítem 4, por lo que corresponde levantar el reparo efectuado y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que cabe señalar que la materia controvertida se centra en determinar si la recurrente sustentó la fehaciencia de los servicios de transporte analizados precedente, por lo que los argumentos de la Administración dirigidos a cuestionar las guías de remisión transportista, debido a que no acreditan la recepción del material en la obra, carecen de pertinencia.

✓ Ítem 79

Que la recurrente sostiene que el gasto observado corresponde a una reversión por gastos del ejercicio 2015 asumidos por el Proyecto correspondientes al , realizada en marzo de 2016, reclasificándolos a la Cuenta 6593103 – Otros costos administrativos, lo que tuvo incidencia en la base imponible del Impuesto a la Renta de dicho ejercicio, siendo que los referidos gastos correspondían a las Facturas N° por servicios de gerenciamiento y administración prestados a favor del mencionado consorcio en agosto a diciembre de 2015.

Que la Administración señala que, dada la pretensión de la recurrente de deducir los gastos, esta se encontraba obligada a presentar los medios probatorios idóneos para sustentar su realización, lo que no hizo.

Que ahora bien, en el Asiento N° 0710017-201603-875 de 29 de marzo de 2016 (folio 10562), se aprecia que la recurrente registró un cargo a la Cuenta 6593103 con abono a la Cuenta 1783101, por la suma de S/ 1 882 570,69, bajo la glosa "Rev. Gastos operativos asumidos por ", operación que es materia del presente reparo.

Que a fin de acreditar su dicho, tal como se verifica de la información contenida en el medio magnético (USB) que obra en el folio 10562 y de lo descrito por la Administración en el punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folio 382), la recurrente presentó el archivo en formato Excel denominado "79.1_Data Contable.xlsx", en el que se consigna que el 29 de mayo, 31 de julio, 31 de agosto y 31 de octubre de 2015, la recurrente registró en los Asientos N° 0710017-201505-4260-1, 0710017-201507-4748-1, 0710017-201507-4749-1, 0710017-201508-4840-1 y 0710017-201510-2605-1, abonos a la Cuenta 6593103, bajo las glosas "Repase de gastos operativos de Punta Bombón asumidos por ", "Repase de gastos operativos de Punta Bombón asumidos por ", "Repase de gastos operativos de Punta Bombón asumidos por ", "Repase de gastos operativos de Punta Bombón asumidos por Matarani Agosto 2015" y "Repase de mano de obra asumido por Matarani Ago-Set 2015", por las sumas de S/ 2 152 436,75, S/ 27 612,50, S/ 409 360,73, S/ 303 396,33 y S/ 291 031,27, respectivamente. Por lo tanto, del archivo antes descrito, se tiene que la recurrente habría reconocido en el ejercicio 2015 diversos ingresos en los meses de mayo, julio, agosto y octubre de 2015, mediante abonos a la Cuenta 6593103, por el importe total de S/ 3 183 837,41.

Que por otro lado, se advierte que el 28 de marzo de 2016, la recurrente registró en los Asientos N° 0710017-201603-913, 0710017-201603-914, 0710017-201603-915, 0710017-201603-916 y 0710017-201603-917, diversas operaciones con cargo a la Cuenta 1783101 y abono a la Cuenta 7599101, bajo las glosas "058-40, , Serv. Gerenc. Dic-2015", "058-39, , Serv. Gerenc. Nov-2015", "058-38, , Serv. Gerenc. Oct-2015", "058-36, , Serv. Gerenc. Ago-2015" y "058-37, , Serv. Gerenc. Set-2015", por las sumas de S/ 120 474,76, S/ 135 190,21, S/ 152 315,60, S/ 232 105,61 y S/ 239 938,07, respectivamente. En ese sentido, de las anotaciones en los asientos antes descritos, se tiene que la recurrente reconoció en



Tribunal Fiscal

N° 04056-9-2026

el ejercicio 2016 diversos ingresos en el mes de marzo de 2016, con cargos a la Cuenta 1783101, y abonos a la Cuenta 7599101, por el importe total de S/ 880 024,25.

Que asimismo, adjunto a los mencionados asientos la recurrente proporcionó las Facturas N° , emitidas por aquella a , por concepto de servicio de gerenciamiento y administración de agosto a diciembre de 2015, por los importes de de S/ 120 474,76, S/ 135 190,21, S/ 152 315,60, S/ 232 105,61 y S/ 239 938,07, respectivamente, más el Impuesto General a las Ventas; así como las constancias de depósito de detracciones.

Que al respecto, cabe señalar que, si bien la recurrente indica que el Asiento N° 0710017-201603-875 de 29 de marzo de 2016, materia de reparo, corresponde a la reversión de operaciones realizadas en el ejercicio 2015, reclasificándolas a la Cuenta 6593103, la cual se habría efectuado mediante un cargo a la Cuenta 6593103 y un abono a la Cuenta 1783101, por la suma de S/ 1 882 570,69; de las glosas de las referidas anotaciones realizadas en el ejercicio 2015, de acuerdo con la información proporcionada por la recurrente, respecto de los ingresos, se señala que corresponderían a gastos operativos de asumidos por de mayo a setiembre de 2015 y a un gasto por el que no se señala periodo o ejercicio, por el importe total de S/ 3 183 837,41, sin embargo, la supuesta reversión que se habría efectuado con el asiento materia del reparo estaría vinculada a gastos operativos asumidos por en el ejercicio 2015, por el importe de S/ 1 882 570,69, siendo que, de acuerdo con lo señalado por la propia recurrente, dichos gastos correspondían a las Facturas N° , emitidas por servicios prestados en agosto a diciembre de 2015, cuyo total, conforme a lo antes señalado, asciende a S/ 880 024,25, lo que no permite relacionar tales conceptos, máxime si la recurrente no acompañó mayor documentación sustentatoria al respecto, y, por tanto, corroborar su afirmación, en el sentido que la provisión reparada corresponde a una reversión de operaciones registradas previamente. Por ello, lo que se tiene en autos es que la recurrente mediante el Asiento N° 0710017-201603-875, objeto de reparo, efectuó una provisión que afectó a los resultados del ejercicio 2016, habiendo cargado a una cuenta de gastos el importe de S/ 1 882 570,69, correspondiendo, en tal medida, evaluar si la recurrente sustentó su deducción en el ejercicio fiscalizado.

Que la documentación antes glosada, que corresponde únicamente a un resumen de asientos contables, asientos contables, facturas y constancias de depósito de detracciones, conforme con el criterio antes glosado, no resulta suficiente para sustentar la fehaciencia del gasto materia de reparo bajo el ítem 79; por tanto, procede mantener este último y confirmar la resolución apelada en este extremo²⁹.

Que en cuanto a lo alegado por la recurrente en el sentido que supera el mínimo indispensable de prueba y mantiene un nivel de rigurosidad en la documentación sustentatoria, lo que permite acreditar la operación; debe indicarse que, contrariamente a lo que argumenta, no presentó elementos de prueba que en conjunto permitan sustentar en forma razonable la fehaciencia del gasto materia de reparo, conforme con el análisis efectuado por esta instancia de la documentación proporcionada por aquella, por lo que no resultan amparables tales alegatos.

✓ Ítem 82

Por el importe de S/ 391 505,00

Que la recurrente sostiene que el gasto observado corresponde a una reclasificación de gastos de la Cuenta 6593103 – Otros costos administrativos, a la Cuenta 6593805 – Otros gastos administrativos ofi, por repase de costos y/o gastos, que se reconocieron a través de documentos denominados “Nota de Débito Interna” y se encuentran relacionados, entre otra, con la Factura N° , que corresponde a un repase de costos por servicios de gestión y administración prestados al . por los trabajadores (responsable del programa de mediciones), (gerente de producción, cesado en junio de 2016) y (responsable del programa de administración y control).

Que la Administración señala que la recurrente no acreditó la fehaciencia del costo observado.

Que a fin de sustentar sus afirmaciones, tal como se verifica de la información contenida en el medio

²⁹ En el mismo sentido concluyó este Tribunal en las Resoluciones N° 11575-4-2024, que resolvió un reparo similar formulado a la recurrente por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

magnético (USB) que obra en el folio 10562 y de lo descrito por la Administración en el punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folio 381), la recurrente presentó lo siguiente:

- Documento denominado "Nota de Débito Interna N° " de 24 de junio de 2016, emitido por la recurrente, por el repase de costos de mano de obra de la casa matriz según relación adjunta al mes de junio de 2016 por la obra: "Proyecto Matarani Punta Bombón", por el importe de S/ 391 505,03.
- Contrato de servicios de gerenciamiento y administración de 15 de diciembre de 2014, suscrito entre , conformado por la recurrente y , como contratante, y la recurrente, como contratado, en cuya cláusula primera señala que dicho consorcio fue constituido con el objeto de ejecutar la obra "Construcción y Mejoramiento de la Carretera "; y las cláusulas segunda y tercera del citado contrato señala que el contratado se obliga a cambio del pago de la retribución establecida a prestar al contratante servicios de gerenciamiento y administración, que comprenden, entre otros, las actividades de administración, gestión vinculadas al gerenciamiento, asesoría y, en general, los servicios que resulten necesarios para el desarrollo de las actividades del contratante.
- Factura N° de 24 de junio de 2016, emitida por la recurrente a , por el repase de costos de mano de obra junio 2016, por el importe de S/ 426 740,48.
- Archivo en formato Excel titulado "1.2_Costo de Mano Obra Jun-16.xls", en el que se consigna código, integrante Matarani Punta Bombón (), remuneración, EsSalud mes, seguros varios, "odeprev", provisión vacaciones, provisión CTS, provisión gratificaciones, provisión EsSalud, provisión bono Ley N° 30334, total costo y total horas.
- Correos electrónicos, emitidos en abril de 2016, con el asunto "Autorización para conductor de cama baja", en los que se advierte que , señala que se agilice la liberación del conductor por equipos.
- Correos electrónicos, emitidos en abril de 2016, con el asunto "Compartir formato firmado trabajos domingo 03-04-2016.pdf", en los que se advierte que , primero señala que se desmovilicen rodillos, motoniveladora y cisternas, y luego que no.
- Correos electrónicos, emitidos en marzo de 2016, con el asunto "Contratos equipos - marzo", en los que se aprecia que da su conformidad respecto a la renovación del contrato de un trabajador.
- Correos electrónicos de abril de 2016, con el asunto "PBB: Cantera para Relleno Km 21", en los que se aprecia que señala que se tiene que pagar "royalt" y que se empiece si está liberada sin restricciones.
- Correos electrónicos de marzo de 2016, con el asunto "Campaña de señalización", en los que se aprecia que señala que se necesita más de lo que le indican.
- Correos electrónicos de marzo de 2016, con el asunto "Curso de MSR por MACAFERRI", en los que se aprecia que señala que se tiene que hacer siempre reciclaje del personal para que se capaciten y desarrollen con más calidad sus servicios.
- Correos electrónicos de enero y marzo de 2016, con el asunto "Plano procedimiento de reparación de daños", en los que se aprecia que señala que se recorran los conectores en almacén.
- Correos electrónicos de febrero de 2016, con el asunto "Plataforma camionera", en los que se aprecia que pregunta sobre la programación.
- Correos electrónicos de febrero de 2016, con el asunto "Reporte producción", en los que se aprecia que comenta sobre la preparación de material y en especial sobre arena, así como "frentes" para base, y que también emite comentarios sobre la obtención de arena.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

- Boletas de pago de junio de 2016 de _____, con el cargo de responsable del programa de mediciones y responsable del programa de administración y control del departamento de _____ de la recurrente.
- Liquidación de Beneficios Sociales de 8 de junio de 2016 de _____, quien se desempeñó como gerente de producción de la recurrente en el área de _____.
- Documentos denominados "Detalle de operación - Planilla de proveedores", emitido por el Banco de Crédito del Perú (BCP), que acreditan los pagos a los mencionados trabajadores.
- Archivo en formato Excel denominado "1.9_Detalle de Vacac e Indemn. _____ V.xlsx", que contiene el cálculo del saldo de vacaciones y de la indemnización por despido de _____.
- Estado de cuenta de la recurrente
- Movimientos de asientos contables

Que sin embargo, sobre el particular, cabe indicar que, en el presente caso, el documento denominado "nota de débito interna" y los registros contables, no bastan para acreditar la fehaciencia de la operación contenida en el mencionado documento, siendo obligación de la recurrente contar con documentación adicional que en forma suficiente y razonable demuestre que las operaciones son reales o existentes, esto es, que se produjeron en la realidad. Asimismo, en las Resoluciones N° 4832-3-2005 y 10579-3-2009, entre otras, se ha indicado 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, y asimismo, solo evidencia un acuerdo de voluntades para su adquisición, pero no que la transacción se haya efectuado ni el costo bajo análisis.

Que respecto del archivo en formato Excel titulado "1.2_Costo de Mano Obra Jun-16.xls", boletas de pago, liquidación de beneficios sociales, documentos denominados "Detalle de operación - Planilla de proveedores", archivo en formato Excel denominado "1.9_Detalle de Vacac e Indemn. Celso V.xlsx" y estado de cuenta de la recurrente; cabe señalar que solo prueban los pagos realizados y el registro contable de estos, pero por sí solos no demuestran la efectiva realización de las labores desempeñadas por los trabajadores que la recurrente alude.

Que en cuanto a los correos electrónicos, debe indicarse que no se tiene certeza si las mencionadas comunicaciones se efectuaron en el marco de la prestación de los servicios de gerenciamiento y administración que alude la recurrente, por lo que no sustentan el costo bajo análisis.

Que por tanto, de la documentación antes mencionada, no se advierte que la recurrente durante la fiscalización haya presentado un mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitieran acreditar la fehaciencia del costo de los servicios que alega, al no advertirse que esta hubiese presentado y/o exhibido alguna documentación que acreditara de manera fehaciente las labores del personal que habría prestado dichos servicios, a pesar de que la Administración se lo requirió de forma expresa, por lo que procede mantener el reparo efectuado por S/ 391 505,00 y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Por el importe de S/ 397 906,00

Que la recurrente sostiene que el gasto observado corresponde a una reclasificación de gastos de la Cuenta 6593103 – Otros costos administrativos, a la Cuenta 6593805 – Otros gastos administrativos ofi, por repase de costos y/o gastos, que se reconocieron a través de documentos denominados "Nota de Débito Interna" y se encuentran relacionados, entre otra, con la Factura N° _____, que corresponde a un repase de gastos de comisión de cartas fianzas, emitidas por el Banco Interbank y el Banco de Crédito del Perú (BCP), relacionadas con el Proyecto Vía _____.

Que la Administración señala que la recurrente no acreditó la vinculación de los gastos bancarios (comisiones) en los que incurrió con la generación de sus rentas gravadas.

Que a fin de sustentar sus afirmaciones, tal como se verifica de la información contenida en el medio magnético (USB) que obra en el folio 10562 y de lo descrito por la Administración en el punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____ (folio 381), la recurrente presentó lo siguiente:



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

- Archivo denominado "1.2_Detalle Reembolso de Carta Fianza.xlsx", que consigna unidad operativa, fecha contable, periodo contable, UA, cuenta contable, origen asiento, divisa transacción, descripción (CF : S/ 2 847,79, CF N° : S/ 70 966,87 y CF N° : S/ 324 090,84) y el importe total de S/ 397 905,50.
- Documento denominado "Nota de Débito Interna N° " de 30 de junio de 2016, emitido por la recurrente, por el repase de gastos de comisión de cartas fianzas correspondiente al mes de junio de 2016 por la obra: Proyecto Vía , por el importe de S/ 397 905,50.
- Asiento N° 0706050-201606-11 de 30 de junio de 2016, mediante el que la recurrente registró un cargo a la Cuenta N° 6393104 contra un abono a la Cuenta 1511109, bajo la glosa "NDI 017-2570 Repase de gastos de comisiones de cartas fianzas jun-16", por la suma de S/ 397 905,50.
- Factura N° de 30 de junio de 2016, emitida por la recurrente a , por el repase de gastos de comisión de cartas fianzas de junio de 2016, por el importe de S/ 397 905,50 más el Impuesto General a las Ventas.
- Asiento N° 0706050-201606-23 de 30 de junio de 2016, mediante el que la recurrente registró un abono a la Cuenta N° 7599101 contra un cargo a la Cuenta 1781102, bajo la glosa "059-31, , gastos carta fianza junio 2016", por la suma de S/ 397 905,50.
- Carta Fianza N° de 14 de diciembre de 2016, emitida por el Banco de Crédito del Perú (BCP), mediante la cual se prorroga el plazo de vigencia de la Carta Fianza N° , a través de la que afianza ante Proyecto Especial de Infraestructura de Transporte Nacional – Provias Nacional, a .
- Carta Fianza N° de 11 de diciembre de 2015, emitida por el Banco Interbank, mediante la cual presta fianza ante Proyecto Especial de Infraestructura de Transporte Nacional – Provias Nacional y por orden de , integrado por y la recurrente.
- Carta Fianza N° de 20 de junio de 2016, emitida por el Banco Interbank, mediante la cual presta fianza ante Proyecto Especial de Infraestructura de Transporte Nacional – Provias Nacional y por orden de – Punta de Bombón.
- Liquidaciones de 16, 20 y 28 de junio de 2016, emitidas a la recurrente, por el cobro de comisiones relacionadas con las Cartas Fianzas N° , por los importes de S/ 2 847,79, S/ 70 966,87 y S/ 324 090,84, respectivamente.
- Estados de cuenta de la recurrente
- Movimientos de asientos contables

Que al respecto, cabe señalar que en la Resolución N° 255-4-2000 este Tribunal ha señalado en relación con los reembolsos de gastos, que los abonos no se encuentran afectos al Impuesto a la Renta ni las erogaciones son propias del giro ni de la actividad gravada del contribuyente, por lo que corresponde que la Administración verifique si aquel, no obstante haber cargado al gasto servicios reembolsables por sus clientes, abonó los mismos montos como ingresos, en cuyo caso el reparo tendría que ser levantado, pues de esa manera se habría neutralizado el efecto de la deducción del gasto efectuado en la determinación de la renta imponible.

Que asimismo, en la Resolución del Tribunal Fiscal N° 21908-4-2011, se ha indicado que si bien resulta usual y razonable que en el desarrollo habitual de los negocios se lleven a cabo pagos por cuenta de terceros por adquisiciones realizadas que son materia de reembolso mediante su posterior refacturación, también lo es que en tales casos se debe acreditar que el importe contabilizado como gasto haya sido objeto de recuperación en el mismo ejercicio en que se registra este, a efecto de no incidir en los resultados de dicho ejercicio.

Que de la revisión conjunta de la documentación antes descrita, se tiene que la recurrente asumió gastos de comisiones de cartas fianzas por cuenta de , los cuales fueron posteriormente refacturados al mencionado consorcio en el mismo ejercicio, por lo que califican como un reembolso de gastos, advirtiéndose que, si bien cargó al gasto dichas erogaciones, refacturó los



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

mismos montos y los abonó como ingresos, neutralizando de esta manera el efecto de la deducción del gasto efectuado en la determinación de la renta imponible, siendo que la propia recurrente ha reconocido desde el procedimiento de fiscalización, que los mencionados gastos no son propios de su giro de negocio sino que fueron asumidos por cuenta de un tercero, sin embargo, la Administración sustenta el reparo en que la recurrente no acreditó que las operaciones tengan relación con la generación de rentas gravadas, a efectos de ser deducidas como gasto, de lo que se concluye que el reparo bajo análisis por S/ 397 906,00 no se encuentra debidamente sustentado, y, en consecuencia, procede levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

✓ Ítem 84

Que la recurrente sostiene que el gasto observado corresponde a la reclasificación de una cuenta de costos (Cuenta 6393105 – Reclasificación de saldos), a una cuenta de gastos (Cuenta 6593806 – Baja para ventas a subcontra), y que el origen de dicha reclasificación es la venta de piedras chancadas al proveedor Ditranserva, relacionada con la Factura N° , vinculada al Proyecto .

Que la Administración señala que la recurrente debió acreditar el costo de adquisición de los bienes vendidos a , lo que no hizo, por lo que no acreditó el gasto observado.

Que a fin de sustentar sus afirmaciones, tal como se verifica de la información contenida en el medio magnético (USB) que obra en el folio 10562 y de lo descrito por la Administración en el punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folio 380), la recurrente presentó lo siguiente:

- Factura N° de 10 de marzo de 2016, emitida por a la recurrente, por 73198 m³ de transporte de agregados "Sub-base" "Piedra chancada 3/4" "Piedra chancada 1/2" "Arena chancada" y "Arena natural".
- Boletín de Medición 1, por el servicio de transporte de agregados prestado por
- Cuadros resumen de valorización, por el servicio de transporte de agregados prestado por
- Facturas N° de 3 de febrero, 11 de marzo y 2 de abril de 2016, emitidas por a la recurrente, por transporte de agregados – Boletines de Medición 2 a 4.
- Boletines de Medición 2 a 4, por el servicio de transporte de agregados prestado por
- Cuadros resumen de valorización, por el servicio de transporte de agregados prestado por
- Guías de Remisión Transportista, emitidas por , por el transporte de material, tal como arena chancada y piedra chancada, entre otros, en las que se consigna como remitente a dicha empresa, la recurrente, , y como destinatario, a la recurrente,
- Factura N° de 16 de marzo de 2016, emitida por a la recurrente, por el servicio de transporte de agregados.
- Boletín de Medición 4, por el servicio de transporte de agregados prestado por
- Cuadros resumen de valorización, por el servicio de transporte de agregados prestado por
- Factura N° de 14 de junio de 2016, emitida por la recurrente a , por concepto de servicios varios – – Boletín: 07 – Piedra chancada y arena chancada, por el importe total de S/ 2 787 683,79 más el Impuesto General a las Ventas, a la que se adjunta el Boletín de Descuento 17.
- Licencias de Funcionamiento Definitivas N° , otorgadas por la



Tribunal Fiscal

N° 04056-9-2026

Municipalidad Distrital de Lurín a _____ para desarrollar sus actividades correspondientes al giro de almacén, oficinas administrativas y planta de asfalto.

- Resoluciones de Licencia de Funcionamiento N° _____, mediante la cual se otorgan las mencionadas licencias.
- Registros contables

Que sobre el particular, cabe indicar, en primer lugar que, los registros contables no bastan para acreditar el costo de los bienes vendidos, asimismo, las facturas emitidas por _____,

los boletines de medición vinculados con dichas facturas, los cuadros resumen de valorización y las guías de remisión transportistas, antes glosados, corresponden al servicio de transporte de agregados que habrían prestado las mencionadas empresas a la recurrente, siendo que la factura emitida por la recurrente a _____, las licencias de funcionamiento y las resoluciones de licencia de funcionamiento, antes descritas, se encuentran vinculadas con la operación de venta efectuada por la recurrente a dicho cliente, sin embargo, tales situaciones no son cuestionadas por la Administración en el presente caso, sino que lo que es materia de observación es el costo de adquisición de los bienes vendidos.

Que de lo expuesto, se tiene que la recurrente, a pesar de haber sido requerida en forma expresa por la Administración, no cumplió con presentar documentación sustentatoria que permitiera verificar el costo de adquisición de los bienes vendidos a _____, tal como aquella alega, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado al ítem 84 y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que la reclasificación se soporta en los servicios varios del proveedor _____, por el cual no solo adjuntó comprobantes de pago sino que incluso demostró su habilitación mediante las licencias de funcionamiento; cabe reiterar que tal situación no es cuestionada por la Administración en el presente caso, sino que lo que es materia de observación es el costo de adquisición de los bienes vendidos a la mencionada empresa.

✓ **Ítem 85**

Que la recurrente sostiene que el gasto observado corresponde a la reclasificación de una cuenta de costos (Cuenta 6393105 – Reclasificación de Saldos) a una cuenta de gastos (Cuenta 6593806 – Baja para ventas a subcontra), y que el origen de dicha reclasificación es la venta de materiales varios según Órdenes de Compra N° _____, según las Facturas N° _____, vinculadas con el Proyecto Vía _____.

Que la Administración señala que la documentación presentada por la recurrente no acredita el costo de adquisición de los materiales vendidos, por lo que no sustentó documentariamente el gasto observado.

Que a fin de sustentar sus afirmaciones, tal como se verifica de la información contenida en el medio magnético (USB) que obra en el folio 10562 y de lo descrito por la Administración en el punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____ (folio 380), la recurrente presentó lo siguiente:

- Facturas N° _____ de 29 de marzo de 2016, emitidas por la recurrente a _____, por la venta de materiales varios según Órdenes de Compra N° 1776 y 1785.
- Órdenes de Compra N° _____ de 29 de marzo de 2016, emitidas por _____ a la recurrente, por diversos bienes, tales como alambre, varilla de acero, plástico, entre otros.
- Archivo en formato Excel denominado "85.2_Detalle contable ítem 85.xlsx", en el que se consigna unidad operativa, cuenta contable, descripción, correlativo, periodo contable, UA, origen asiento, fecha contable, divisa transacción, fecha transacción, débito ingresado, crédito ingresado, débito contabilizado, crédito contabilizado y descripción.
- Movimientos de asientos contables.

Que sobre el particular, cabe indicar que, como se ha indicado, los registros contables no bastan para acreditar el costo de los bienes vendidos, asimismo, las facturas emitidas por la recurrente a _____,



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

, y las órdenes de compra, antes descritas, se encuentran vinculadas con la operación de venta efectuada por la recurrente a dicho cliente, sin embargo, tal situación no es cuestionada por la Administración en el presente caso, sino que lo que es materia de observación es el costo de adquisición de los bienes vendidos.

Que de lo expuesto, se tiene que la recurrente, a pesar de haber sido requerida en forma expresa por la Administración, no cumplió con presentar documentación sustentatoria que permitiera verificar el costo de adquisición de los bienes vendidos a , tal como aquella alega, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado al ítem 85 y confirmar la resolución apelada en este extremo.

✓ Ítem 86

Que la recurrente sostiene que el gasto observado corresponde a la reclasificación de una cuenta de costos (Cuenta 6393105 – Reclasificación de Saldos) a una cuenta de gastos (Cuenta 6593806 – Baja para ventas a subcontra), y que el origen de dicha reclasificación es la venta de suministros a sus subcontratistas vinculada con el Proyecto

Que la Administración señala que la documentación presentada por la recurrente no acredita el costo de adquisición de los suministros vendidos a los subcontratistas, por lo que no sustentó documentariamente el gasto observado.

Que a fin de sustentar sus afirmaciones, tal como se verifica de la información contenida en el medio magnético (USB) que obra en el folio 10562 y de lo descrito por la Administración en el punto 2 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folio 380), la recurrente presentó lo siguiente:

- Factura N° de 30 de diciembre de 2016, emitida por la recurrente a , por concepto de "suministro / / Boletín : 04", a la que adjunta el Boletín de Descuento 4.
- Factura N° de 30 de diciembre de 2016, emitida por la recurrente a (, por concepto de "suministro / / Boletín : 02", a la que adjunta el Boletín de Descuento 2.
- Factura N° de 30 de diciembre de 2016, emitida por la recurrente a , por concepto de "suministro / / Boletín : 05", a la que adjunta el Boletín de Descuento 5.
- Factura N° I de 30 de diciembre de 2016, emitida por la recurrente a , por concepto de "suministro / / Boletín : 11", a la que adjunta el Boletín de Descuento 11.
- Documentos denominados "Control de Abastecimiento de Combustible – Proyecto ", emitidos en noviembre y diciembre de 2016, en el que se consigna abastecedor, fecha, Código, UA equipo, combustible, datos del operador y empresa, entre otros.
- Documentos denominados "Planilla de despacho en campo", emitidos por , en el que se consigna cliente, responsable, placa, fecha, kilometraje, horómetro, producto y galones.
- Documento denominado "Listado de personal" de 21 de diciembre de 2016, mediante el que detalla los trabajadores que prestan servicios en campo.
- Planilla electrónica de del periodo de noviembre de 2016.
- Constancia de Seguro Complementario de Trabajo de Riesgo – Pensión N° y Salud N° , mediante la que , EPS, a solicitud de , dejan constancia que los asegurados que detalla se encuentran amparados bajo la póliza en referencia en las coberturas de pensión y salud.
- Documentos denominados "Consulta de Paqos Masivos", por los paqos efectuados por



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

- Planillas de declaración y pago de aportes previsionales del periodo de noviembre de 2016, emitidas por AFP Integra, Profuturo AFP y Prima AFP, en la que se consigna como empleador a
- Constancias de modificación o actualización de datos del trabajador, emitidas por la SUNAT, en las que se consigna como empleador a
- Constancia de alta del trabajador, emitida por la SUNAT, en la que se consigna como empleador a
- Boletas de Pago correspondientes a diversos trabajadores de
- Documento denominado "Consulta de Pagos Masivos", por el pago efectuado por a , al que se adjunta un detalle que consigna nombres, DNI, moneda, Conafovicer y total a depositar.
- Registros contables.

Que sobre el particular, cabe indicar que, como se ha indicado, los registros contables no bastan para acreditar el costo de los suministros vendidos, asimismo, las facturas emitidas por la recurrente a

así como la demás documentación antes descritas, se encuentran vinculadas con operaciones de ventas efectuadas por la recurrente a dichos clientes, sin embargo, tales situaciones no son cuestionadas por la Administración en el presente caso, sino que lo que es materia de observación es el costo de adquisición de los suministros vendidos.

Que de lo expuesto, se tiene que la recurrente, a pesar de haber sido requerida en forma expresa por la Administración, no cumplió con presentar documentación sustentatoria que permitiera verificar el costo de adquisición de los suministros vendidos a

, tal como aquella alega, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado al ítem 86 y confirmar la resolución apelada en este extremo.

1.3. Costo y/o gasto no fehaciente observado por operaciones anotadas en el Registro de Compras

Que del punto 3 del Anexo N° 2 a la resolución de determinación impugnada (folio 10181) y del punto 3 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 365 a 373), se advierte que la Administración reparó el importe de S/ 14 161 020,00, al considerar que la recurrente no sustentó diversas operaciones contabilizadas como gastos en las Cuentas 6381101 y 6381111, debido a que no acreditó su fehaciencia, consignando como base legal, entre otros, los artículos 20 y 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene respecto de los servicios de arrendamiento de volquetes para el Proyecto , que presentó diversa documentación, y que en los Boletines de Medición N° 18 a 22 de diversos periodos de los ejercicios 2015 y 2016 se hace referencia al detalle de los mencionados servicios, por lo que le sorprende que la Administración exija mayores documentos, pues en empresas como ella, dichos documentos no son recopilados y son imposibles de llevar con un control debido, siendo que lo más cuestionable es que les reste mérito probatorio, debido a que no cuentan con las rúbricas de sus representantes, ya que la normativa tributaria no exige tal formalidad para sustentar la deducción, y además, los referidos boletines cobran mayor fuerza si se ven junto con los reportes individuales por volquete, que consignan diversa información. Agrega que presentó información por cada volquete y que contaba con toda la documentación reglamentaria exigida para los referidos vehículos, siendo que presentó documentos suficientes y completos que llevan a concluir que los servicios en mención se realizaron efectivamente.

Que manifiesta en cuanto a los servicios de transporte de roca coraza y núcleo para el Proyecto Construcción Vía , que recopiló diversa documentación y se la proporcionó a la Administración, y que esta no efectuó una valoración conjunta y desmereció la documentación presentada.

Que explica que por los servicios de eliminación y transporte de material – Proyecto Construcción , presentó diversa documentación e información detallada por cada equipo que se usó para dichos servicios, así como resúmenes de los referidos servicios para que no le quede duda a la



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

Administración de su diligencia probatoria, por lo que concluir que no acreditó que dichos servicios se realizaron, muestra una revisión superficial de los medios probatorios y un desconocimiento del tipo de operaciones que realiza, en este caso como contratista.

Que menciona sobre los servicios de obras civiles – Proyecto _____, que presentó diversa documentación, y que el documento "Medición de Avance en Área Recreativa Junio 2016" detalla información acerca del avance de la obra relacionada con el área recreativa (losas deportivas, juegos infantiles, módulo de bancas y mesas con banquitos, estacionamiento, entre otros), indicando la cantidad inicial en metros, cantidad a valorizar, metros ejecutados de junio a setiembre y el total acumulado ejecutado, siendo que si la medición se ve en conjunto con el comprobante de pago, el reglamento interno y las fotografías, no cabría duda sobre la realidad de los servicios, más aún, al contar con la medición de avance, demuestra que siempre ha ido un paso más allá para sustentar cada una de sus operaciones, y además, atendiendo a la naturaleza de los servicios presentó fotografías con fecha cierta que permitían a la Administración visualizar la realidad de la prestación.

Que alega que si la Administración insiste en que su análisis parte de una valoración conjunta de todos los documentos que aportó, tendría que acreditarlo, ya que la resolución apelada solo muestra un análisis sesgado de la documentación presentada, y que no solo sustentó las observaciones con documentación usual sino que sobrepasó el umbral del mínimo indispensable aceptado, siendo que, conforme se desprende de dicha documentación, los servicios prestados por _____ resultaban necesarios, normales y razonables para el tipo de proyectos que desarrollaba, ya que sin insumos como roca coraza y núcleo o equipos como volquetes, hubiera sido imposible la consecución de sus obras, y además, el avance del proyecto es la prueba principal del servicio. Agrega que la Administración se limitó a realizar un análisis individual de los medios probatorios que presentó, solicitando información innecesaria, y que si se considera el rubro en el que opera, aquella ya tiene en su poder la documentación posible de recabar, siendo que ningún usuario diligente contará con mayor documentación de sustento, y además, aquella no exigirá un imposible standard de prueba a ningún otro contribuyente. Cita las Resoluciones del Tribunal Fiscal N° 10288-11-2019 y 02342-11-2022, y señala que presentó la documentación que acredita la entrega de los bienes y su traslado.

Que invoca las Resoluciones N° 019073-10-2011, 03851-4-2008, 00120-5-2002 y 06276-4-2002, y señala que cumplió con la presentación de diversa documentación que leída conjunta y razonadamente permite conocer la existencia de las operaciones en cuestión más allá de un indicio razonable, sin embargo, frente a lo que ocurre en fiscalizaciones iniciadas a otras empresas de su rubro, la Administración la aparta del criterio mínimo indispensable de prueba y le exige documentación poco común a su rubro o que con previo conocimiento advierte que no podrá conseguir, lo que evidencia una abusiva exigencia probatoria e incide en la correcta valoración de los medios probatorios que presentó, así como demuestra el desconocimiento de los servicios prestados por _____, los cuales pretende observar sin importar la documentación que presentó, siendo que la "documentación faltante" no debería desvirtuar el contenido de lo que presentó, más aún si se evidencia que para el tipo de prestaciones que ejecutaba _____ no hay más documentos que presentar según la práctica del mercado, y además, es imposible que un contribuyente cuente con documentos adicionales a los que presentó.

Que afirma que cuando se demuestra a la Administración que cumplió con presentar la documentación disponible, es obligación de aquella revisarla, realizar cruces de información y probar que el servicio observado no ocurrió en la realidad, sin embargo, en la resolución apelada se indica que dichos cruces no resultaban obligatorios o eran discrecionales, lo que prueba que la autoridad nunca pretendió priorizar la verdad material ni corroborar el cumplimiento de sus obligaciones. Cita la Resolución N° 07991-1-2021 y señala que, si la Administración pretende que se demuestre un control segundo a segundo con videos o reproducciones de por medio respecto de los servicios u obligarla a no reclasificar ninguna partida, a pesar de que ello solo permitiría ver la realidad de las operaciones, estaría requiriendo información no típica ni propia de las operaciones e imposible.

Que añade que se le aplica el criterio del máximo posible y que el actuar de la Administración vulnera el principio de imparcialidad, siendo que se le pone un umbral más alto que al resto de contribuyentes, específicamente por _____, y además, el resto de operaciones tiene por origen una corrección entre los proyectos del grupo, lo que no debería ser motivo para que la Administración valide sus medios probatorios de forma distinta, sino que debería advertir que fue diligente y recopiló documentación que



Tribunal Fiscal

N° 04056-9-2026

acredita que los servicios prestados por _____ fueron reales y ejerció control sobre su prestación, siendo que afirmar lo contrario atenta contra los principios de presunción de veracidad y buena fe procedimental.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos.

Que por su parte, la Administración señala que de la valoración conjunta de la documentación presentada, se advierte que la recurrente no cumplió con aportar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar fehacientemente la realización efectiva de las operaciones observadas relacionadas con los servicios de arrendamiento de camiones volquetes, transporte de roca coraza y núcleo, eliminación y transporte de material, y servicios de obras civiles, prestados por _____, no obstante, haber sido requerida expresamente para ello.

Que de autos se tiene que mediante el punto 9 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° _____ (folios 8805 y 8806), la Administración, a efectos de verificar los cargos en las cuentas de gastos o costos que afectan la determinación de la renta neta imponible, solicitó a la recurrente que presentara por escrito el tratamiento contable y tributario, consignando la base legal correspondiente, de las operaciones detalladas en el Anexo N° 8 del mencionado requerimiento (folios 8788 a 8794), para lo cual debía presentar los comprobantes de pago, notas de crédito, notas de débito, guías de remisión, contratos, expresión contable, constancias de depósito de la detracción, estados de cuenta, medios de pago que acrediten la cancelación de las operaciones, informes de conformidad de servicios recibidos, reportes de los trabajos realizados, valorizaciones, dictámenes, conformidad del servicio, sistema de control de bienes, órdenes de compra o servicios, así como cualquier otra documentación contable o comercial relacionada con las operaciones requeridas, precisando que los comprobantes y cualquier otra documentación debían ser identificados plenamente con los importes cargados a las cuentas de gastos o costos detallados en el mencionado Anexo N° 8, y que tratándose de servicios recibidos, señalara en qué consistieron dichos servicios, las personas que los realizaron, el tiempo insumido en tales labores y presentara cualquier otra documentación que acredite que tales servicios fueron realizados.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito el 4 de abril de 2022 (folios 8707 a 8711), en el que señaló lo siguiente:

- El 3 de octubre de 2014 suscribió el Contrato N° _____ con la empresa _____, cuyo objeto fue la prestación de servicios de arrendamiento de volquetes para el Proyecto _____.
- El 5 de julio de 2014 suscribió el Contrato N° _____ con la mencionada empresa, cuyo objeto fue la prestación de servicios de transporte roca coraza y roca núcleo, desde las canteras designadas hasta el Proyecto Construcción de la Vía _____.
- El 5 de febrero de 2016 suscribió el Contrato N° _____ con la referida empresa, cuyo objeto fue la prestación de servicios de eliminación y transporte de material.
- El 10 de junio de 2016 suscribió el Contrato N° _____ con la empresa en mención, cuyo objeto fue la prestación de servicios de obras civiles en la zona de área recreativa para el Proyecto Construcción de la Vía _____.
- En el ejercicio 2016 la anotada empresa, además de los servicios recurrentes (servicios de alquiler de volquetes), también prestó el servicio de eliminación de material de excedente, ejecución de lozas deportivas, parapeto de concreto armado, obras de urbanismo y paisajismos, entre otros, el cual se da en el marco del Proyecto Construcción de la Vía _____, bajo la constitución de un contrato de colaboración empresarial " _____", en el que es consorciado.

Que en el punto 9 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____ (folio 8457), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, y señaló que, de ser el caso, las observaciones determinadas por ella serían comunicadas mediante un posterior requerimiento, de conformidad con el artículo 4 del Reglamento del Procedimiento de Fiscalización de la SUNAT.

Que posteriormente, a través del punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° _____ (folios 8411 a 8425), la Administración comunicó a la recurrente que registró facturas de su proveedor _____.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

en su Registro de Compras y Libro Diario, detalladas en el Anexo N° 3 del mencionado requerimiento (folios 8397 a 8401), y que realiza con dicho proveedor las siguientes operaciones: i) arrendamiento de volquetes – Vías Nuevas de Lima, ii) transporte roca – Proyecto , iii) eliminación y transporte de material – Proyecto Costa Verde – Tramo Callao, y iv) servicios de obras civiles – Proyecto . Asimismo, señaló lo siguiente:

- Arrendamiento de volquetes – Vías Nuevas de Lima:
 - o Las facturas presentadas hacen referencia a un boletín de medición, que consigna “alquiler de equipos”, sin embargo, no constituyen elementos de prueba suficiente para acreditar que efectivamente se realizaron los servicios.
 - o Los boletines de medición son hojas en las que se indica de manera general «alquiler de equipos – “alquiler de camión volquete”», y se detalla la cantidad de horas, el valor unitario, la placa del camión, el periodo, entre otros, no obstante, no se acredita la cantidad de horas alquiladas, no se identifica a los firmantes, solo se visualizan rúbricas que difieren entre los boletines, lo que no demuestra que los servicios prestados objeto de observación hayan sido ejecutados, más aún si la recurrente no adjuntó documentación adicional de soporte que sustente la información que contienen los cuadros.
 - o El contrato y adenda solo representan la voluntad de las partes mas no acreditan fehacientemente los servicios.
 - o La recurrente no presentó documentos que acrediten la cuantificación de las horas efectivamente trabajadas por los camiones volquetes y/o las horas mínimas contratadas según corresponda, de acuerdo al sistema de apropiación del arrendatario (la recurrente) y verificados en los reportes diarios emitidos por dicho sistema, que deberían estar firmados por ambas partes, de acuerdo con el contrato, siendo que este señala que las horas trabajadas por el equipo serán cuantificadas desde su ingreso al frente de trabajo y que cumplan con los requisitos del arrendatario, lo que no fue acreditado.
 - o Las transferencias de pago BCP, las constancias de depósito de detracciones, los asientos contables, el PDT Planilla del proveedor, los reportes individuales de pago, las boletas de pago, el Programa de Gestión de Seguridad, Salud y Medio Ambiente – Vías Nuevas de Lima, no acreditan que los servicios se hayan realizado.
 - o La orden de inicio no acredita que los servicios se hayan realizado, pues la recurrente no adjunta documentación que acredite que los volquetes efectivamente hicieron su ingreso al proyecto.
 - o La recurrente presenta unos reportes individuales por volquete que contienen información de cantidades de horas, sin embargo, no acreditan que las horas consignadas sean las efectivamente utilizadas, que correspondan al detalle de la valorización consignada en los boletines ni que las placas indicadas corresponden o no a los camiones arrendados, siendo que respecto del horómetro inicial y horómetro final, fecha, turno, hora inicio, hora término, entre otros, no se acreditó la ubicación de los camiones volquetes en las fechas consignadas en los reportes, a efecto de comprobar si se encontraban físicamente en el lugar indicado para la prestación de los servicios, y además, no adjunta documentación que acredite que las horas indicadas en los mencionados horómetros correspondan efectivamente a las horas trabajadas para cada camión, asimismo, en los referidos documentos se consignan rúbricas pero no se advierte una identificación plena.
- Transporte Roca – Proyecto Costa Verde – Tramo Callao:
 - o Las facturas presentadas hacen referencia a un boletín de medición, que consigna “transporte de cantera a Obras”, sin embargo, no constituyen elementos de prueba suficiente para acreditar que efectivamente se realizaron los servicios.
 - o Los boletines de medición son hojas en las que se indica de manera general “transporte de roca coraza y núcleo”, y se detalla la cantidad, el valor unitario, el valor total, el periodo, entre otros, apreciándose la cantidad en m³ transportados de roca núcleo y coraza, sin embargo, no se adjunta información adicional que acredite que efectivamente se realizó el transporte de dicha cantidad, cómo se controló que efectivamente la carga transportada corresponde a lo detallado en los boletines, siendo que la información consignada en dichos documentos es un resumen del



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

transporte de las rocas, pues estos debían ir acompañados de una valorización aprobada por las partes debidamente justificada, a través de un informe o sustento, parte y/o tareas por día, emitidos por el contratante y aprobados por la recurrente, tal como se consigna en el contrato.

- La recurrente no presentó documentación adicional que acredite la prestación de los servicios, como documentos que acrediten los ingresos de los volquetes a las zonas de acopio, comunicaciones, coordinaciones, identificación de las personas involucradas en la prestación de los servicios, el resultado de los trabajos realizados por el proveedor y su utilización o destino en las actividades de la empresa, entre otros, siendo que tampoco presentó las valorizaciones, de acuerdo con lo señalado en el contrato.
 - La recurrente no presentó documentación sustentatoria que valide las obligaciones en el contrato, siendo que este corresponde al acuerdo de precios mas no a la efectiva prestación de los servicios.
 - Las transferencias de pago BCP, constancias de depósito de detracciones, registros contables y cotización de carguío, no acreditan que los servicios se hayan realizado.
 - Los reportes de consumo de combustible con el detalle de abastecimiento de combustible no demuestran que los servicios observados hayan sido ejecutados, más aún si la recurrente no adjuntó documentación adicional de soporte que sustente la información que contiene dichos reportes ni identificó las placas de las unidades que fueron abastecidas.
 - En las guías de remisión se visualizan rúbricas sin identificación y no se aprecia qué personas de la recurrente o el proveedor verificaron la carga transportada, siendo que en el control de entrega de material no se identifica a las personas de la recurrente ni del proveedor que dieron conformidad a los servicios recibidos, así como tampoco se indica la cantidad transportada.
 - La constancia de aseguramiento es una confirmación de parte de la compañía sobre el seguro contratado para los trabajadores del proveedor, mas no acredita que los servicios de transporte roca se hayan realizado, y no se evidencia que el Reglamento Interno de Seguridad, Salud en el Trabajo y Medio Ambiente, esté relacionado con la efectiva prestación de los mencionados servicios.
- Eliminación y transporte de material – Proyecto :
- Las facturas presentadas hacen referencia a un boletín de medición, que consigna “eliminación de material desmonte”, sin embargo, no constituyen elementos de prueba suficiente para acreditar que efectivamente se realizaron los servicios.
 - Los boletines de medición son hojas en las que se indica de manera general “eliminación de material desmonte”, y se detalla la cantidad, el valor unitario, el valor total, el periodo, entre otros, apreciándose la cantidad en m³ de material transportado, sin embargo, no se adjunta información adicional que acredite que efectivamente se realizó el transporte de dicha cantidad, cómo se controló que efectivamente la carga transportada corresponde a lo detallado en los boletines, siendo que la información consignada en dichos documentos es un resumen del transporte de las rocas, pues estos debían ir acompañados de una valorización aprobada por las partes debidamente justificada, a través de un informe o sustento, parte y/o tareas por día, emitidos por el contratante y aprobados por la recurrente, tal como se consigna en el contrato.
 - La recurrente no presentó documentación adicional que acredite la prestación de los servicios, como documentos que acrediten los ingresos de los volquetes a las zonas de acopio, comunicaciones, coordinaciones, identificación de las personas involucradas en la prestación de los servicios, el resultado de los trabajos realizados por el proveedor y su utilización o destino en las actividades de la empresa, entre otros, siendo que tampoco presentó las valorizaciones, de acuerdo con lo señalado en el contrato.
 - La recurrente no presentó documentación sustentatoria que valide las obligaciones en el contrato, siendo que este corresponde al acuerdo de precios más no a la efectiva prestación de los servicios.
 - Las transferencias de pago BCP, constancias de depósito de detracciones, registros contables y cotización de carguío, no acreditan que los servicios se hayan realizado.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

- Los reportes de consumo de combustible con el detalle de abastecimiento de combustible no demuestran que los servicios observados hayan sido ejecutados, más aún si la recurrente no adjuntó documentación adicional de soporte que sustente la información que contiene dichos reportes ni identificó las placas de las unidades que fueron abastecidas.
- En el control de entrega de material no se identifica a las personas de la recurrente ni del proveedor que dieron conformidad a los servicios recibidos, así como tampoco se indica la cantidad transportada, siendo que la constancia de aseguramiento es una confirmación de parte de la compañía [redacted] sobre el seguro contratado para los trabajadores del proveedor, mas no acredita que los servicios de transporte roca se hayan realizado, y no se evidencia que el Reglamento Interno de Seguridad, Salud en el Trabajo y Medio Ambiente, esté relacionado con la efectiva prestación de los servicios de transporte materia de análisis.
- La recurrente no adjuntó documentación adicional que acredite las cantidades indicadas en los certificados emitidos por [redacted] ([redacted]), ni se relacionan con las facturas, guías y/o demás documentación que permitiesen acreditar los servicios observados.
- Servicios de obras civiles – Proyecto [redacted] :
 - Las facturas presentadas hacen referencia a un boletín de medición, que consigna "servicios de obras civiles", sin embargo, no constituyen elementos de prueba suficiente para acreditar que efectivamente se realizaron los servicios.
 - Los boletines de medición son hojas en las que se indica de manera general "servicios de obras civiles", y se detalla la cantidad, el valor unitario, el valor total, el periodo, entre otros, sin embargo, no se adjunta información adicional que acredite que efectivamente dichos servicios se realizaron, qué personas los realizaron, cómo ingresaron al lugar de la prestación del servicio, cómo se controlaron los avances, así como tampoco actas de conformidad por los servicios realizados, observaciones realizadas, coordinaciones, entre otros, siendo que la información consignada en dichos boletines es un resumen de los servicios realizados, pues estos debían ir acompañados de una valorización aprobada por las partes debidamente justificada, a través de un informe o sustento, parte y/o tareas por día, emitidos por el contratante y aprobados por la recurrente, tal como se consigna en el contrato, lo que la recurrente no presentó.
 - El contrato no acredita el servicio realizado más allá del acuerdo de las partes, y las facturas emitidas por la recurrente al proveedor y su registro contable no tienen incidencia en los servicios realizados, ya que corresponden a facturaciones por servicios prestados por aquella al proveedor y su registro contable, siendo que las transferencias de pago BCP, constancias de depósito de detracciones y registros contables, no acreditan que el servicio se haya realizado, y además, no se evidencia que el Reglamento Interno de Seguridad, Salud en el Trabajo y Medio Ambiente, esté relacionado con la efectiva prestación de los servicios materia de análisis.

Que en ese sentido, la Administración concluyó que, de la documentación presentada por la recurrente como sustento de las operaciones por los mencionados servicios, se tenía que aquella no cumplió con proporcionar elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permitan acreditar que dichos servicios fueron efectivamente prestados.

Que en respuesta a dicho requerimiento, la recurrente presentó un escrito el 6 de agosto de 2022 (folios 3283 a 3295), en el que señaló que el análisis conjunto de los documentos que presentó acredita de manera suficiente y razonable la prestación de los servicios, sin embargo, la Administración parte de un entendimiento sesgado de la información que presentó, y ha realizado una valoración incorrecta y no integral de dicha información, pues bajo su lógica debería contar con determinados medios probatorios que acrediten la efectiva prestación de los servicios, como si nos encontrásemos en un sistema de valoración de medios probatorios de prueba tasada, por lo que las observaciones formales planteadas por aquella no tienen sustento, no justifican las observaciones ni están recogidas en norma alguna. Asimismo, explicó lo siguiente:

- Arrendamiento de volquetes – Vías Nuevas de Lima:
 - Entregó distintos documentos que permiten demostrar que contaba con elementos de prueba



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

razonables que acreditan la fehaciencia de las operaciones, siendo que el Boletín de Medición 23 es el documento principal que reúne la conformidad del servicio, por lo que sirve de referencia para la emisión de la factura correspondiente, pues en dicho boletín se encuentran especificados los números de placas de los camiones volquetes que fueron utilizados para la prestación de los servicios por parte de , el pesaje de los camiones volquetes y los precios unitarios aplicados por cada viaje.

- o Los boletines de medición son documentos, que como la Administración señala, indican de manera general la descripción de los servicios "alquiler de equipos", "alquiler de camión volquete", detallando la cantidad de horas, el valor unitario, placa del camión, el periodo, entre otros, no obstante, pretende disminuirles valor probatorio, sin embargo, el resumen contenido en los mencionados boletines no puede ser elaborado si no se cuenta con la aprobación de las partes intervinientes de la operación, por lo que el resumen contenido en ellos no es más que el traslado de información verdadera de las actividades realizadas por el proveedor
- o Podría generarse duda respecto al valor del boletín en la medida que este ofreciera información no precisa, sin embargo, no es el caso, ya que la data del boletín de medición es conforme con los datos previstos en el Anexo I del Contrato N° en el que se establecen los precios unitarios dependiendo del tipo de camión volquete del que se trate.
- o Brinda un ejemplo en el que el precio unitario es de US\$ 33,33 por cada viaje que realiza un camión volquete Scania de 20m³, el cual fue aplicado en el Boletín de Medición 23, por lo que ella y respetaron y aplicaron correctamente los acuerdos previstos en el citado contrato. Agregó que la tarjeta de propiedad del camión volquete de placa N° coincide con lo señalado en el referido boletín, y que del control de abastecimiento de combustible, se identifica en el campo "UA Equipo" la codificación , que coincide con el vale que respalda el despacho del combustible, siendo que dicha codificación podrá vincularse con la placa del camión volquete de la siguiente manera:
- o Los servicios prestados por por el alquiler del camión volquete sin operador, como lo que señala el Boletín de Medición 23 se dio, e incluso cumplió con adjuntar la boleta de pago de su trabajador , con DNI N° , cuyo cargo fue el de operador de volquete, que recibió el abastecimiento del combustible, tal como se demuestra de la documentación que presentó.
- Transporte Roca – Proyecto , y eliminación y transporte de material – Proyecto :
- o Puso a disposición de la Administración diversa información, cuya evaluación integral determina que los servicios fueron efectivamente prestados, sin embargo, la valoración probatoria no fue adecuada, pues se efectuó un análisis sesgado de cada uno de los medios probatorios.
- o En los boletines que se vinculan con los Contratos N° se puede observar que la suma total calculada por los servicios estaba compuesta por las operaciones registradas en los ítems de dichos boletines, y toda vez que servía para controlar las labores del proveedor, se encontraba firmado y sellado por , jefe de proyectos de así como por diversos funcionarios en representación del , como el responsable de sub-contratos, administrador y gerente comercial, lo que evidenciaba que el contenido de los mencionados documentos contaba con la aprobación de las partes intervinientes en los citados contratos.
- o Cumplió con la presentación de las valorizaciones a que aluden los referidos contratos, en las que se puede identificar cubicaje tolva, tipo de material, cantidad de viajes, volumen total en m³ y los datos del responsable de frente, por lo que los boletines debieron ser valorados en forma conjunta con las valorizaciones que presentó, siendo que la Administración desconoce el gasto solo porque no presentó el documento que a su criterio demostraría su fehaciencia.
- Servicios de obras civiles – Proyecto :

El análisis conjunto de los documentos que presentó acredita la prestación de los servicios, sin embargo,



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

la Administración los desconoce debido a que no habría presentado las valorizaciones que señala el contrato, no obstante, cumplió con la presentación de los boletines de medición, que son la aceptación de los servicios de ambas partes, siendo además que nuestro ordenamiento jurídico no contempla la prueba tasada.

Que en el punto 3 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 365 a 373), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, y señaló lo siguiente:

- Arrendamiento de volquetes – Vías Nuevas de Lima:
 - o Evaluó en conjunto los documentos presentados, y el hecho que el precio consignado en el boletín de medición coincida con lo señalado en el contrato, no supone que los servicios se hayan realizado, siendo que la tarjeta de propiedad acredita quién es el propietario de la unidad pero no la prestación del servicio, y además, en la imagen del control de abastecimiento de combustible y el vale del despacho del combustible, se observan rúbricas al pie de dichos documentos, pero no se identifican a las personas que las realizaron, asimismo, se aprecian llenados a manuscrito que no pueden ser corroborados con documentación adicional presentada.
 - o La autorización al proveedor del servicio de transporte de carga, emitida por la Municipalidad Metropolitana de Lima, acredita que estaba habilitado para prestar servicios, mas no que haya prestado los servicios a la recurrente.
 - o Los controles de abastecimiento de combustible son documentos con rúbricas que no identifican a la persona que los firma, y detallan personas, empresas, cantidades de combustible, entre otros, sin embargo, no se evidencia que este haya sido provisto ni su relación con los servicios prestados.
 - o En los tickets de control de viajes de transporte se aprecian anotaciones referidas a horas de inicio y término, horómetro inicial y final, UA origen y UA destino, entre otros, sin embargo, no se acreditó el punto de inicio y/o salida de los vehículos en las fechas consignadas, no se evidencia que hayan llegado a su destino ni salida, que las horas consignadas en el control del horómetro sean las que se indican en dicho reporte, ni la fuente a efecto de tomar como válidas las horas consignadas en el horómetro, así como tampoco las horas consignadas como inicio y término de los servicios.
 - o Los exámenes médicos no acreditan que los servicios de alquiler de volquetes se hayan realizado, y las actas de incidentes no acreditan la prestación de dichos servicios ni si el lugar en el que ocurrieron corresponde al de tal prestación, siendo que la relación de camiones volquetes y la información complementaria como tarjetas de propiedad, seguros de dichos camiones, certificado de habilitación vehicular, etc., no acreditan que los servicios se hayan realizado, y además, la boleta de pago del trabajador no acredita que haya participado en la prestación de los servicios.
- Transporte Roca – Proyecto :
 - o Los controles de abastecimiento de combustible, controles de viaje, la relación de camiones volquetes utilizados para la prestación de los servicios y la información complementaria, como tarjetas de propiedad, seguros de los camiones volquetes, certificados de habilitación vehicular, etc., no acreditan la prestación de los servicios, de acuerdo con lo antes indicado.
 - o La Factura N° , emitida por el proveedor a la recurrente, no es materia de observación, sin embargo, no acredita la realización de los servicios, y las fotos presentadas no evidencian el lugar ni la fecha en que fueron tomadas, para acreditar si corresponden al lugar o momento de la prestación de los servicios, siendo que no se acreditó que la fecha consignada en las fotos corresponda a la fecha de la fotografía.
- Eliminación y transporte de material – Proyecto :

La relación de volquetes utilizados para la prestación de los servicios y la información complementaria, como tarjetas de propiedad, seguros de los camiones volquetes, certificados de habilitación vehicular, etc., y los antecedentes judiciales y penales de los trabajadores de la planilla del proveedor no acreditan la prestación de los servicios.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

- Servicios de obras civiles – Proyecto :
- o No se acredita el lugar en el que se tomaron las fotografías presentadas, si la fecha consignada en estas corresponde al día que se consigna, que las personas pertenezcan al proveedor, ni si participaron en la prestación de los servicios.
- o Los documentos denominados SCTR presentados corresponden a seguros contratados por el proveedor para sus trabajadores, lo que no evidencia que se hayan realizado los servicios, siendo que los antecedentes penales y judiciales de los trabajadores del proveedor no acreditan que los servicios se hayan realizado.

Que asimismo, la Administración señaló que la recurrente no relacionó los archivos presentados con las facturas que acreditarían. En ese sentido, mantuvo su observación por el importe de S/ 14 161 020,00.

Que mediante el punto 4 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folio 335), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación por costo y/o gasto no fehaciente observado por operaciones anotadas en el Registro de Compras, por el importe de S/ 14 161 020,00, a efectos de que presentara sus descargos.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 21 de octubre de 2022 (folios 261 a 274), en el que reiteró sus argumentos, y agregó que las conclusiones de la Administración no fueron motivadas y resultan contrarias al debido procedimiento, y que respecto al transporte roca – Proyecto , rechaza lo señalado por aquella en el sentido que mediante algún método alteraba las fechas de las fotografías presentadas, siendo que era inadmisibles que la Administración pretenda que acredite que la fecha consignada corresponda realmente a la fecha de la fotografía. Añadió en cuanto a los servicios de obras civiles – Proyecto , que la falta de motivación de la observación conlleva a un análisis deficiente.

Que en el punto 4 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 172 a 174), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, y señaló que revisó, analizó y valoró en conjunto todos los elementos probatorios presentados por la recurrente, siendo que el resultado de ello fue la no acreditación fehaciente de las operaciones, por lo que mantuvo su observación.

Que la materia en controversia consiste en determinar si la recurrente sustentó la efectiva realización de las operaciones registradas en las Cuentas 6381101 y 6381111, por un total de S/ 14 161 020,00, por servicios por: a) arrendamiento de volquetes – Vías Nuevas de Lima, b) transporte roca – Proyecto Costa Verde – Tramo Callao, c) eliminación y transporte de material – Proyecto , y d) servicios de obras civiles – Proyecto , conforme con el detalle contenido en el Anexo N° 3 del Requerimiento N° (folios 8397 a 8401).

✓ **Arrendamiento de volquetes – Vías Nuevas de Lima**

Que del punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 8418 a 8420), de la resolución apelada (folios 10336 a 10339) y de autos (folio 10562), se aprecia que con la finalidad de sustentar la fehaciencia de los servicios observados la recurrente adjuntó diversa documentación, como: i) copia de los comprobantes de pago vinculados con dichos servicios, ii) Contrato N° " – Contrato de arrendamiento de equipos con y/o sin operador para el Proyecto , y adenda, iii) orden de inicio de 6 de octubre de 2014, iv) boletines de medición por el servicio de alquiler de volquetes, v) horómetro inicial y horómetro final, vi) reportes individuales por volquete que contienen información sobre la cantidad de horas, vii) tickets de control de viajes de transporte, viii) control de abastecimiento de combustible, ix) autorización de servicio para el transporte de carga de , x) exámenes médicos, xi) informes de incidentes, correos electrónicos entre el personal de la recurrente y l sobre incidentes y denuncias, xii) Programa de Gestión de Seguridad, Salud y Medio Ambiente – Vías Nuevas de Lima, xiii) planilla de , reportes individuales de pago y boletas de pago, xiv) constancias de depósito de detracciones, xv) registros contables y xvi) registros de instrucción de pago y/o constancias de transferencias emitidas por el Banco de Crédito del Perú (BCP).



Tribunal Fiscal

N° 04056-9-2026

Que sobre el particular, cabe indicar que mediante la Resolución N° 02849-9-2025 este Tribunal emitió pronunciamiento sobre el reparo por cargos a cuentas de costos y gastos no acreditados fehacientemente correspondientes a las facturas que fueron emitidas por el proveedor Don Reyna, por servicios de arrendamiento de camiones volquete con y/o sin operador para el Proyecto , como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014.

Que en efecto, al analizar similar documentación a la proporcionada por la recurrente en el caso de autos, en la citada Resolución N° 02849-9-2025 este Tribunal señaló lo siguiente:

“Que de acuerdo con lo expuesto y del análisis conjunto de la documentación antes descrita, se tiene que la recurrente presentó un nivel mínimo de elementos de prueba que de manera razonable y suficiente permiten acreditar la prestación de los servicios descritos en las Facturas N° ; que fueron reparados por la Administración, habiéndose acreditado la fehaciencia de las operaciones observadas. En consecuencia, (...) el reparo bajo análisis no se encuentra arreglado a ley por lo que corresponde levantarlo y revocar la resolución apelada en relación a este extremo.”

Que en esa misma línea este Tribunal se ha pronunciado en la Resolución N° 11575-4-2024, respecto del mismo reparo materia de análisis por operaciones no fehacientes cargadas a resultados del ejercicio asociadas al Contrato N° por los servicios de alquiler de camiones volquete para el Proyecto , como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2015.

Que por lo expuesto precedentemente, en el presente caso se emite pronunciamiento en igual sentido en cuanto al reparo por costo y/o gasto no fehaciente observado por operaciones anotadas en el Registro de Compras correspondientes a los servicios de arrendamiento de volquetes prestados por el proveedor , ya que a consideración de este Tribunal en las resoluciones antes mencionadas la documentación presentada por la recurrente permite acreditar la prestación de los mencionados servicios; en consecuencia, corresponde levantar el reparo efectuado y revocar la resolución apelada en este extremo.

✓ **Transporte roca – Proyecto Costa Verde – Tramo Callao**

Que del punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 8416 a 8418), de la resolución apelada (folios 10331 a 10335) y de autos (folios 3288 a 3290 y 10562), se aprecia que con la finalidad de sustentar la fehaciencia de los servicios observados la recurrente adjuntó diversa documentación, como i) copia de los comprobantes de pago vinculados con dichos servicios, ii) Cotización N° , iii) Contrato N° – Contrato por prestación de servicios de transporte de material de cantera: roca núcleo y roca coraza para el Proyecto Construcción de la , y adendas, iv) boletines de medición por el servicio de transporte de roca coraza y núcleo, v) boletines de descuento, vi) documentos denominados “Resumen de transporte de roca coraza y núcleo – Valorización Mensual (...) – Transportista TDR”, vii) control de transporte de material, viii) guías de remisión remitente, ix) guías de remisión transportista, x) controles de entrega de material, xi) tickets del peso del material, xii) control de abastecimiento de combustible, xiii) constancia de aseguramiento, xiv) Reglamento Interno de Seguridad y Salud en el Trabajo y Medio Ambiente, xv) constancias de depósito de detracciones, xvi) registros contables y xvii) registros de instrucción de pago y/o constancias de transferencias emitidas por el Banco de Crédito del Perú (BCP).

Que sobre el particular, cabe indicar que en el punto 1.2 de la presente resolución se ha analizado el reparo por cargos a resultados por gastos y/o costos no fehacientes y/o no causales con la generación de renta gravada correspondientes a los servicios de transporte de material de cantera: roca núcleo y roca coraza para el Proyecto Construcción de la , concluyéndose, al analizar similar documentación a la proporcionada por la recurrente en el presente caso, que aquella presentó un mínimo indispensable de medios de prueba que evidencia en forma razonable la fehaciencia de los mencionados servicios, por lo que en el caso de autos se emite pronunciamiento en igual sentido, ya que la documentación presentada por la recurrente permite acreditar la prestación de los mencionados servicios; en consecuencia, corresponde levantar el reparo efectuado y revocar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

✓ **Eliminación y transporte de material – Proyecto Costa Verde – Tramo Callao**

Que del punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 8414 a 8416), de la resolución apelada (folios 10328 a 10331) y de autos (folios 3284 a 3287 y 10562), se aprecia que con la finalidad de sustentar la fehaciencia de los servicios observados la recurrente adjuntó la siguiente documentación:

- Diversas facturas emitidas por , en las que se detalla boletín de medición, periodo, mes de referencia, y eliminación de material a DME.
- Cotización N° , descrita en el punto 1.2 de la presente resolución.
- Contrato N° ! – Contrato por prestación de servicios de eliminación y transporte de material interno del Proyecto Construcción de la , suscrito el 5 de febrero de 2016, entre , conformado por la recurrente y , como el contratante, y | , como el contratado, en cuya cláusula primera sobre el objeto del contrato se señala que el contratado se compromete y se obliga en favor del contratante a realizar el servicio de eliminación y transporte de material, que comprende la movilización de sus equipos hasta el frente de trabajo, tiempo de espera del carguío de material, transporte de material: material de eliminación desde la vía principal del proyecto hasta el autorizado previamente, indicado por el contratante, descarga de material en _____ y desmovilización de sus equipos, siendo que los costos de los servicios incluyen costos de combustible, operadores, alimentación, exámenes médicos, alimentación, peajes, mantenimiento preventivo, desgaste de piezas, reparación y/o modificación de tolvas, control de GPS de su flota de volquetes y llantas, entre otros; siendo que el contratado debía presentar sus procedimientos de ejecución, Reglamento Interno de Seguridad y Salud en el Trabajo y Medio Ambiente, protocolos de control del servicio y rutas de transporte para la aprobación del contratante, previo al inicio de los trabajos. Asimismo, de acuerdo con la cláusula octava del referido contrato, la valorización es mensual y está comprendida entre el día 26 de cada mes hasta el día 25 del mes siguiente, siendo que el transporte de material a eliminar y el transporte de material se valorizará por m³ de tolva, la valorización será elaborada en común acuerdo entre las partes y deberá encontrarse debidamente justificada a través de un informe o sustento, partes y/o tareas diarios emitidos por el contratado y aprobados por el contratante, y además, el contratante realizará la valorización del contrato, que estará firmada por las partes, en señal de conformidad.
- Archivo en formato Excel denominado "Relación de Equipos TDR-Eliminacion.xlsx", en el que se detallan los volquetes de y el código de equipo.
- Boletines de Medición por el servicio de eliminación de material a y transporte de material, en los que se consigna periodo, cantidad de material, valor unitario, valor total, entre otros.
- Documentos denominados "Resumen de viajes transporte de eliminación (...) – Valorización Mensual (...) – Transportes | ", que contienen un cuadro en el que se detalla el total de viajes que habría realizado el proveedor, la capacidad de cada volquete (metros cúbicos por tolva), tipo de material y responsable.
- Controles de entrega de material, en los que se consigna punto de partida, punto de llegada, controlador, operador del volquete, entre otros.
- Controles de abastecimiento de combustible, en los que se consigna abastecedor, fecha, código, UA equipo, turno, total galones por turno, entre otros.
- Constancia de aseguramiento, emitida por , vinculada a los trabajadores de .
- Reglamento Interno de Seguridad y Salud en el Trabajo y Medio Ambiente, por el Proyecto Construcción de la Vía Costa Verde – Tramo Callao.
- Certificados de inspección técnica vehicular, certificados de seguro obligatorio de accidentes de tránsito, certificados de habilitación vehicular, certificados de constatación de características, a los que se adjunta tarjetas de identificación vehicular, constancias de inscripción vehicular, entre otros.
- Actas de inspección de equipos e inventarios de neumáticos.
- Constancias de depósito de detracciones.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

- Registros contables.
- Registros de instrucción de pago y/o constancias de transferencias emitidas por el Banco de Crédito del Perú (BCP).

Que al respecto, cabe señalar que conforme con el criterio antes glosado, no bastan los comprobantes de pago observados ni su registro contable para acreditar la realidad de las operaciones, sino que es necesario que la recurrente acredite con documentación adicional la realidad de los servicios observados; siendo que la cotización tampoco acredita la efectiva realización de dichos servicios, por cuanto únicamente da cuenta de la oferta comercial de los servicios contratados, asimismo, el contrato suscrito solo muestra en qué habrían consistido los servicios facturados, mas no que tales servicios se hayan prestado efectivamente, y además, el archivo en formato Excel denominado "Relación de Equipos TDR-Eliminacion.xlsx", por sí solo no permite acreditar la materialización de los servicios de eliminación de material.

Que en cuanto a los documentos denominados "Boletines de Medición" y "Resumen de viajes transporte de eliminación (...) – Valorización Mensual (...) – Transportes | i", cabe señalar que no acreditan la efectiva prestación de los servicios materia de análisis, puesto que de su revisión se aprecia que solo hacen referencia a la valorización de conceptos genéricos, sin detallarse las actividades realizadas, los equipos utilizados y el personal operario, y conforme fue observado por la Administración durante la fiscalización, la recurrente no ha presentado documentación adicional que permita corroborar que los importes valorizados correspondan a servicios de eliminación y transporte efectivamente prestados, como podrían ser informes o sustentos, partes y/o tareas diarios emitidos por el contratado y aprobados por el contratante, entre otra documentación, conforme con el mencionado contrato.

Que en relación con los controles de entrega de material, controles de abastecimiento de combustible, constancia de aseguramiento, reglamento, certificados y documentación adjunta, así como las actas antes descritas; corresponde indicar que tampoco coadyuvan a la fehaciencia de los servicios facturados, puesto que no dan cuenta de las actividades realizadas por el proveedor, los equipos utilizados y el personal operario involucrado, y adicionalmente, conforme a lo señalado en el considerando anterior, en el presente caso se verifica que no se han proporcionado medios de pruebas adicionales que sustenten la prestación de los servicios observados, a los cuales puedan vincularse los mencionados documentos.

Que sobre las constancias de depósito de detracciones, debe mencionarse que solo acreditan el cumplimiento de una obligación de carácter administrativo (detracción), mas no la efectiva realización de los servicios observados, y los registros de instrucción de pago y/o constancias de transferencias emitidas por el Banco de Crédito del Perú (BCP), tal como señala la Administración (folio 10330), solo acreditan los pagos efectuados al proveedor por las facturas vinculadas con los servicios observados, mas no así la efectiva prestación de dichos servicios.

Que por las consideraciones expuestas, se tiene que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios observados, toda vez que no acreditó las actividades de eliminación ni el traslado de material realizados, por lo que el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, y corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

✓ **Servicios de obras civiles – Proyecto Costa Verde – Tramo Callao:**

Que del punto 3 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 8411 a 8414), de la resolución apelada (folios 10325 a 10328) y de autos (folio 10562), se aprecia que con la finalidad de sustentar la fehaciencia de los servicios observados la recurrente adjuntó la siguiente documentación:

- Diversas facturas emitidas por , en las que se detalla boletín de medición, periodo, mes de referencia y .
- Contrato N° – Contrato de servicios de obras civiles en área recreativa para el Proyecto Construcción de la Vía , suscrito el 10 de junio de 2016, entre Consorcio , conformado por la recurrente y , como el contratante, y , como el contratado, en cuya cláusula primera sobre el objeto del contrato se señala que el contratado se compromete y se obliga en favor del contratante a realizar el servicio de obras civiles en la zona de área recreativa, que comprende la movilización de sus equipos hasta el frente de trabajo, ejecución de losas deportivas, parapeto de concreto armado, módulos de mesa con banquetes, módulos



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

de bancas, obras de urbanismo y paisajismo, desmovilización de sus equipos y todos los suministros de materiales necesarios para la correcta ejecución del servicio, entre otros; siendo que el contratado debía presentar sus procedimientos de ejecución, Reglamento Interno de Seguridad y Salud en el Trabajo y Medio Ambiente, protocolos de control del servicio y rutas de transporte para la aprobación del contratante, previo al inicio de los trabajos. Asimismo, de acuerdo con la cláusula octava del referido contrato, la valorización es mensual y está comprendida entre el día 26 de cada mes hasta el día 25 del mes siguiente, siendo que la valorización será elaborada en común acuerdo entre las partes y deberá encontrarse debidamente justificada a través de un informe o sustento, partes y/o tareas diarios emitidos por el contratado y aprobados por el contratante, y además, el contratante realizará la valorización del contrato, que estará firmada por las partes, en señal de conformidad.

- Boletines de Medición por el servicio de obras civiles, en los que se consigna periodo, saldo por medir, saldo medido, valor total, monto a facturar, entre otros.
- Cuadro denominado "Medición de Avance en Área Recreativa Junio 2016", en el que se consigna el avance de la obra relacionada con el área recreativa (losas deportivas, área de juegos infantiles, módulo de bancas y de mesas con banquitos, estacionamientos, entre otros), indicando cantidad inicial en metros, cantidad a valorizar, metros ejecutados y total acumulado ejecutado.
- Fotografías.
- Reglamento Interno de Seguridad y Salud en el Trabajo y Medio Ambiente, por el Proyecto Construcción de la
- Constancias de depósito de detracciones.
- Registros contables.
- Registros de instrucción de pago y/o constancias de transferencias emitidas por el Banco de Crédito del Perú (BCP).

Que al respecto, cabe señalar que conforme con el criterio antes glosado, no bastan los comprobantes de pago observados ni su registro contable para acreditar la realidad de las operaciones, sino que es necesario que la recurrente acredite con documentación adicional la realidad de los servicios observados; siendo que el contrato suscrito solo muestra en qué habrían consistido los servicios facturados, mas no que tales servicios se hayan prestado efectivamente.

Que en cuanto a los documentos denominados "Boletines de Medición", cabe señalar que no acreditan la efectiva prestación de los servicios materia de análisis, puesto que solo hacen referencia a la valorización de conceptos genéricos, sin detallarse las actividades realizadas y el personal operativo, y conforme fue observado por la Administración durante la fiscalización, la recurrente no ha presentado documentación adicional que permita corroborar que los importes valorizados correspondan a servicios de obras civiles efectivamente prestados, como podrían ser informes o sustentos, partes y/o tareas diarios emitidos por el contratado y aprobados por el contratante, entre otra documentación, conforme con el mencionado contrato.

Que en relación con el cuadro denominado "Medición de Avance en Área Recreativa Junio 2016" antes descrito, corresponde indicar que tampoco coadyuva a la fehaciencia de los servicios facturados, puesto que la recurrente no presentó documentación adicional que permita verificar la información consignada en dicho cuadro, asimismo, respecto de las fotografías, se debe señalar que no puede afirmarse que las imágenes que se observan en ellas correspondan al servicio de obras civiles que habría sido prestado por Don Reyna a favor de la recurrente, siendo que el reglamento presentado no constituye un elemento de prueba suficiente para acreditar la efectiva prestación de los servicios observados.

Que sobre las constancias de depósito de detracciones, debe mencionarse que solo acreditan el cumplimiento de una obligación de carácter administrativo (detracción), mas no la efectiva realización de los servicios observados, y los registros de instrucción de pago y/o constancias de transferencias emitidas por el Banco de Crédito del Perú (BCP), tal como señala la Administración (folio 10326), solo acreditan los pagos efectuados al proveedor, mas no así la efectiva prestación de los servicios observados.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

Que por las consideraciones expuestas, se tiene que la recurrente no acreditó la efectiva prestación de los servicios observados, por lo que el reparo efectuado se encuentra arreglado a ley, y corresponde confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en el sentido de que los servicios prestados por Don resultaban necesarios, normales y razonables para el tipo de proyectos que desarrollaba; debe mencionarse que en el caso materia de análisis no se está cuestionando la causalidad de los servicios observados, sino la efectiva realización de tales servicios, por lo que lo alegado no resulta pertinente.

Que en cuanto a lo señalado por la recurrente respecto a que si se considera el rubro en el que opera, aquella ya tiene en su poder la documentación posible de recabar; cabe señalar que para efectos de la deducibilidad de un gasto, la carga de la prueba 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 su deducción, con los medios probatorios idóneos que puedan causar certeza en la Administración, lo que no se advierte que haya ocurrido en el presente caso, respecto de las operaciones objeto de reparo que han sido mantenidas por esta instancia, por lo que lo alegado en este extremo no resulta atendible.

Que sobre los argumentos de la recurrente referidos a la abusiva exigencia probatoria de la Administración; es preciso mencionar que si bien no existe una lista taxativa de la documentación mínima que deba presentarse en un procedimiento de fiscalización, los medios probatorios que presenten los contribuyentes deben acreditar en forma razonable y suficiente las operaciones observadas, lo que no ocurrió en el caso de autos respecto de las operaciones objeto de reparo que han sido mantenidas por esta instancia, toda vez que, conforme se ha expuesto, la recurrente no presentó documentación suficiente que acredite la fehaciencia de los servicios observados, por lo que lo alegado en contrario por aquella no resulta amparable, no advirtiéndose en la actuación de la Administración un quebrantamiento al principio de imparcialidad invocado por la recurrente.

Que cabe señalar que la Resolución N° 02342-11-2022, en el extremo invocado por la recurrente, versa sobre un caso en el que el contribuyente no cumplió con presentar medios probatorios o documentación sustentatoria que acreditara la efectiva realización de la operación a que se refería el comprobante de pago observado, lo que no se contrapone y más bien se condice con lo indicado precedentemente.

Que sobre lo referido por la recurrente en cuanto a que es una obligación de la Administración realizar cruces de información, lo que no hizo; debe mencionarse que la Administración no está obligada a realizar cruces de información o actuación adicional para suplir la omisión probatoria que corresponde a la recurrente o verificar las afirmaciones y/o alegaciones de esta última, ya que aquella es la que debe acreditar sus afirmaciones.

Que la Resolución N° 07991-1-2021, en el extremo invocado por la recurrente, versa sobre un caso en el que existía un mínimo de evidencia acerca de los servicios observados, que acreditaba su fehaciencia, situación que no se verifica en el caso de autos, respecto de las operaciones objeto de reparo que han sido mantenidas por esta instancia, de acuerdo con el análisis precedente, por lo que no resulta aplicable.

Que respecto a lo alegado por la recurrente en el sentido que, si la Administración pretende que se demuestre un control segundo a segundo con videos o reproducciones de por medio respecto de los servicios, estaría requiriendo información no típica ni propia de las operaciones e imposible; corresponder indicar que de lo actuado se advierte que en el procedimiento de fiscalización no se ha exigido a la recurrente una prueba única y específica, sino la presentación y/o exhibición de documentación que acredite o sustente de forma fehaciente los servicios observados, a través de la documentación que la recurrente estimase pertinente, lo que no se advierte que haya ocurrido en el presente caso, respecto de las operaciones objeto de reparo que han sido mantenidas por esta instancia, no advirtiéndose en la actuación de la Administración un quebrantamiento a los principios de presunción de veracidad y buena fe procedimental invocados por la recurrente, por lo que lo alegado en este extremo no resulta atendible.

1.4. Ajustes de ingresos registrados en la Cuenta Contable 7051101 – Percentage of conclusion (NIC 11)

Que del punto 4 del Anexo N° 2 a la resolución de determinación impugnada (folio 10181) y del punto 7 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 159 a 169), se advierte que la Administración reparó la renta neta imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 por concepto de



Tribunal Fiscal

N° 04056-9-2026

ajustes de ingresos registrados en la Cuenta Contable 7051101 – Percentage of conclusion, por el importe de S/ 6 407 204,00, consignando como base legal, entre otros, el inciso b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta³⁰.

Que la recurrente sostiene que cumplió con sustentar mediante información suficiente e idónea las razones de la variación del margen de utilidad del proyecto en el que participa en un 45%, y que esta solo repercutió en diciembre de 2016, siendo que todos los eventos que ocurrieron durante la ejecución de la obra y la llevaron a los desvíos de ingresos y costos previamente estimados resultan ajenos a su voluntad. Agrega que la base legal aplicable y el verdadero alcance del método de reconocimiento de ingresos ha sido analizado por este Tribunal en diversas ocasiones, y que la Administración vulnera el principio de buena fe procedimental.

Que manifiesta que los medios probatorios que soporten cualquier variación a nivel de ingresos o costos no serán los mismos en todos los proyectos, ya que cada proyecto es único y enfrenta diversos eventos que, como en su caso, provocan dicha variación a partir de cierta fecha, y cita la Resolución N° 08201-1-2020 y el Informe N° 184-2013/SUNAT. Agrega que respecto a la variación (disminución) de los ingresos, varios de los componentes de los ingresos sufrieron una modificación, a partir de la revisión del cambio de margen de utilidad, y que uno de ellos (el incremento de facturación ref. obras subterráneas) disminuyó de US\$ 42 777 971,30 a US\$ 29 380 159,87, siendo que, a pesar de considerar suficiente e idónea la documentación que presentó respecto de los demás componentes, la Administración pretende reconocer parcialmente la disminución de dicho componente (US\$ 13 397 811,50) y solo aceptar menores ingresos por el importe de US\$ 12 927 684,02, con lo cual el monto que se debió presupuestar por el mencionado concepto debió ser US\$ 29 850 287,28, en opinión de aquella, y además, tiene conocimiento que el documento presentado consigna este último monto y no US\$ 29 380 159,87, sin embargo, las razones que la llevaron a considerar este último importe fueron expuestas en el procedimiento de fiscalización y su recurso de reclamación, y su fehaciencia queda acreditada con la documentación presentada respecto del resto de componentes que también variaron por los mismos eventos.

Que menciona que no mantenía disponible la documentación que hace referencia específica al componente en mención en la fecha que fue solicitada, pues dentro de los amplios volúmenes de documentación presentada, no solo por la fiscalización materia de análisis sino por los demás procedimientos iniciados por la Administración que lleva en paralelo, la información no logró ser ubicada, por lo que cumplió con indicarle que tales documentos, tan pronto fueran ubicados y se encontraran disponibles para su presentación, serían proporcionados mediante un escrito ampliatorio, lo que ocurrió; y que, sin perjuicio de ello, esto es, incluso no haber ubicado oportunamente la información respecto del "incremento de facturación ref. obras subterráneas", lo cierto es que en función al resto de documentos que obran en poder de la Administración, y de su valoración de forma conjunta, se podía verificar que la variación que consideró al cierre del ejercicio 2016 resultaba acorde con la realidad del proyecto; siendo que la información que presentó en el procedimiento de fiscalización superó el mínimo indispensable, pues puso a disposición de la Administración documentos más que suficientes para una mejor apreciación de las variaciones; y además, si aquella tomara en cuenta el rubro en el que opera y la dinámica del método del POC en los términos antes expuestos, tendría toda la documentación posible de recabar y que debe generar convicción suficiente respecto de la manera que actuó y los motivos por los que ajustó los ingresos, siendo que aquella no podrá constatar sus argumentos si se limita a realizar una lectura individual de los documentos, y cita las Sentencias de Casación N° 4212-2010-Callao y 637-2011-Lima.

Que afirma en cuanto a la variación (aumento) de los costos, que la Administración aprecia correctamente casi todos los componentes que conforman los costos, pero cuestiona los costos indirectos – operaciones de apoyo para la construcción, cuya variación según la revisión a diciembre de 2016 significó un aumento de US\$ 184 790 938,78 a US\$ 205 433 885,32, esto es, una diferencia de US\$ 20 642 946,54; y que respecto de dichos costos sustentó que en función de los eventos antes referidos, como el retraso de la construcción y el siniestro de 17 de febrero de 2016, que afectaron los costos de la obra, hubo una frustración en el plan de desmovilización que conllevó a una mayor permanencia de los recursos directos, y consecuentemente, mayores costos indirectos por el importe de US\$ 20 642 946,54, por lo que la

³⁰ Cabe señalar que, en relación con este reparo, la recurrente presentó medios probatorios adicionales en la instancia de reclamación, los cuales fueron admitidos por la Administración, al cumplirse con lo previsto en los artículos 125 y 141 del Código Tributario, tal como se da cuenta en la resolución apelada (folio 10369).



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

variación del presupuesto de diciembre de 2014 hasta diciembre de 2016 corresponde a los costos en los que incurrió por los meses en que se extendió el contrato de construcción de la Central Hidroeléctrica de Chaglla, que fueron principalmente costos en mano de obra de empleados, gerentes, directivos, entre otros; siendo que el mismo punto fue analizado en paralelo en la fiscalización del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas del ejercicio 2016 iniciada a CNO, y además, al limitarse este punto al Proyecto se exigió una sola muestra por las variaciones de ingresos y costos de la obra. Agrega que, por la cantidad de componentes en el costo, se requirió a CNO, y por tanto a ella, por el 45% que mantiene en el proyecto, un muestreo de aquellos componentes que representaban los importes más altos, que no era el caso de los costos indirectos sino de tres componentes del costo directo (vertedero, túnel de aducción, y línea de transmisión y ampliación SE Paragsha-2) por un total de US\$ 55 063 186,00; y que la muestra aprobada por la Administración no incluía los costos indirectos – operaciones de apoyo para construcción, sin embargo, en su caso observa dicho componente debido a una insuficiencia probatoria, siendo que admitir cierta documentación como suficiente respecto del total de observaciones, que es el propósito de requerir una muestra a los contribuyentes, implica que aquella acepta que el resto de las observaciones deberían encontrarse igual de sustentadas, por lo que alegar que no presentó documentación que acredita la variación del aludido componente del costo no solo la perjudica, sino que impide que reconozca los costos realmente incurridos en el proyecto, que es el fin último del método del POC y sienta un precedente peligroso.

Que alega que una demostración de buena fe procedimental es no contradecir lo solicitado en una muestra, y que negar la formulación de la muestra es la prueba de que no se cumplió con el deber de colaboración, por lo que el actuar de la Administración vulnera el principio de buena fe procedimental, siendo que CNO y ella confiaron en que aquella resolvería la observación conforme a derecho, sin embargo, la instó a cumplir con una muestra que nunca resultaría suficiente en la fiscalización, siendo que, a pesar de sus mejores esfuerzos no pudo presentar toda la documentación que estaba a su alcance, ya que se encontraba enfrentando otras fiscalizaciones, por lo que la Administración identificó US\$ 16 813 879,97 de los US\$ 20 642 946,54, y además, presentó documentos como aquellos que acreditaban la constitución y existencia del , el archivo en formato Excel con el detalle de la mano de obra (costo indirecto por los ejercicios 2015 y 2016), notas de débito por el repase de costos de mano de obra por enero a diciembre de 2016 –una de las cuales (mayo de 2015) no se subió a la mesa de partes virtual por error, pero la presentó en instancia de reclamación–, boletas de pago de los empleados de enero a diciembre de 2016, facturas por la asignación de los costos de servicios en calidad de aporte por enero a diciembre de 2016, entre otros, de los cuales la Administración pudo haber apreciado que contaba con el sustento del importe total. Agrega que, de haberse requerido una muestra que incluyera los costos indirectos, no solo hubiera llegado a un importe más cercano al que señalaron ella y CNO, sino que se habría verificado desde dicho momento que fue diligente en mantener y poner a disposición de la Administración el sustento suficiente por cada componente del costo, al igual que ocurrió con los que corresponden a ingresos.

Que explica que el primero de los nuevos conceptos corresponde a la mano de obra de diciembre de 2014, por el importe de S/ 3 196 654,13 (US\$ 1 083 611,57), y que solo pudo presentar información por dicho concepto desde enero de 2015, por lo que en su recurso de reclamación cumplió con adjuntar la documentación que lo respalda por el periodo de diciembre de 2014, que es igual a la que presentó por enero de 2015 a diciembre de 2016, la cual la Administración aceptó como válida en su momento; siendo que por el segundo concepto, referido a gratificaciones extraordinarias de mayo de 2015, presentó la Nota de Débito N° que corresponde a dicho concepto, tal como se verifica de la documentación que proporcionó en instancia de reclamación, la cual hubiera presentado oportunamente si se hubiera requerido en la muestra, y además, la Administración no podrá cuestionar que tal información forma parte de los medios probatorios que presentó en la fiscalización, ya que se hace referencia a ellos en el listado de documentos que presentó como respuesta a los requerimientos. Agrega que el tercer concepto corresponde al repase de gastos por el importe de US\$ 717 693,50 desde diciembre de 2014 hasta diciembre de 2016, esto es, por todo el periodo que abarca la variación del presupuesto estimado inicialmente, y que proporcionó toda la documentación en instancia de reclamación, por lo que explicó cómo se realizó el cálculo para el reconocimiento de los ingresos correspondientes y proporcionó a la Administración el sustento propicio para probarlo, como valorizaciones, muestras y cálculos detallados que explicaban cómo determinó de forma correcta la base imponible materia de revisión, sin embargo, sin ninguna revisión detallada de los medios probatorios proporcionados ni una explicación fundada en derecho, la Administración cuestionó su forma de reconocimiento de ingresos.



Tribunal Fiscal

N° 04056-9-2026

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos y señala que cada uno de los eventos que ocurrieron durante la ejecución de la obra y la llevaron a los desvíos de ingresos y costos previamente estimados fueron explicados y documentados, y que la Administración aprobó una muestra centrada en los componentes de mayor importe del costo directo, sin incluir los costos indirectos, por lo que resulta contradictorio que repare ese componente por falta de sustento, desconociendo el criterio de muestreo que validó, siendo que el reparo carece de una revisión integral de la prueba y de una motivación jurídica suficiente.

Que por su parte, la Administración señala que la recurrente no proporcionó documentación que acredite el cálculo de la estimación de ingresos por un importe menor (US\$ 29 380 159,87) al aprobado en el Acta N° – Medición Obras Subterráneas (US\$ 29 850 287,28) y tampoco proporcionó evidencia de acuerdo alguno entre las partes mediante el que se disminuya el monto a ser reconocido, por lo que no se aprecia que el cálculo de la recurrente para establecer los ingresos devengados en el ejercicio 2016 se haya basado en información fiable que permita verificar la veracidad de los elementos utilizados en la determinación del ajuste POC efectuado a los ingresos, por lo tanto, para efectos del cálculo del ajuste POC, solo corresponde reconocer en el ejercicio 2016 la disminución de la provisión de ingresos por el monto de US\$ 12 927 684,02 (US\$ 42 777 971,30 - US\$ 29 850 287,28) por concepto de incremento de facturación por las obras subterráneas; y que la documentación presentada por la recurrente no resulta suficiente para acreditar los costos indirectos incurridos por concepto de operaciones de apoyo para construcción. En ese sentido, considerando que el nuevo margen de utilidad operacional del proyecto es - 1,018%, el ajuste POC correspondiente a diciembre de 2016 asciende a US\$ - 158 732 602,49, que al tipo de cambio al 31 de diciembre de 2016 (3,360), equivale a S/ - 533 341 544,38, por lo que considerando que el porcentaje de participación de la recurrente en el es de 45%, el importe del ajuste POC atribuible a aquella asciende a US\$ - 71 429 671,12, totalizando un monto total por ingresos de US\$ - 70 145 247,55, y por costos y gastos de US\$ - 1 422 223,35, obteniéndose una utilidad operacional ascendente a US\$ - 71 567 470,90, equivalente a S/ - 240 003 694,97, y resultando un exceso de ajuste POC de S/ 6 407 204,45.

Que de autos se tiene que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 8531 a 8534), la Administración comunicó a la recurrente, que de acuerdo con la información y documentación presentada en el procedimiento de fiscalización, respecto al reconocimiento de los ingresos derivados de la ejecución de obras de construcción, se tenía que aquella manifestaba que dicho reconocimiento se realizó de acuerdo con lo establecido en el inciso b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, habiendo optado por la metodología del POC, establecida en el literal a) del párrafo 30 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 11; y que según el Libro Diario de la recurrente, se registraron ingresos en las Cuentas 7041101 – Servicios por construcción, y 7041102 – Provisión derechos a facturar, por los importes de S/ 577 173 454,00 y S/ 5 557 198,00, respectivamente, correspondientes a los contratos de construcción ejecutados en el ejercicio 2016, mientras que en la Cuenta 7051101 – Percentage of completion, se registraron los ajustes POC detallados en el Cuadro N° 1: Detalle de Ajustes POC por obra, del mencionado requerimiento (folio 8533) (positivos y negativos) a dichos ingresos, por el importe neto de S/ 166 394 187,00 (disminución), de acuerdo con lo cual la recurrente reconoció menos ingresos en el ejercicio 2016, los cuales ascendieron a S/ 416 336 465,00 (S/ 577 173 454,00 + S/ 5 557 198,00 - S/ 166 394 187,00). En ese sentido, le solicitó que sustentara la forma de determinación y el cálculo de los ajustes POC, registrados en la Cuenta 7051101 – Percentage of completion, al amparo del literal a) del párrafo 30 de la NIC 11, por el importe neto de S/ 166 394 187,00 (disminución), así como las razones por las que sería procedente disminuir para efectos tributarios los ingresos, y por consiguiente, la base imponible del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, en los importes detallados en el mencionado cuadro, para lo cual debía presentar i) escrito explicando la naturaleza y operatividad de los ajustes POC realizados, ii) análisis detallado del cálculo mensual de los ajustes POC efectuados respecto de los ingresos relacionados con los contratos de construcción ejecutados en el ejercicio 2016, iii) forma de determinación de cada uno de los importes mensuales registrados en la Cuenta 7051101 – Percentage of completion, iv) análisis mensual detallado de los costos incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha de cálculo de los ajustes POC efectuados por cada uno de los referidos contratos, así como la documentación sustentatoria respectiva, debiendo identificar las partidas, libros, registros, asientos y cuentas contables en las que se anotaron dichos costos, v) análisis detallado de los costos totales estimados para cada uno de los referidos contratos, así como la documentación sustentatoria respectiva (presupuestos de obra, contratos, acuerdos o convenios celebrados, entre otros), vi) análisis detallado de los ingresos totales estimados por cada uno de



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

los referidos contratos, así como la documentación sustentatoria respectiva (presupuestos de obra, contratos, acuerdos o convenios, entre otros), vii) documentación que acredite las variaciones en los elementos, variables y/o datos utilizados para la determinación y el cálculo de los referidos ajustes POC (modificaciones de los contratos originales, penalizaciones por retrasos, cláusulas de incremento y/o disminución de costos y/o ingresos, cambios en la finalización de los contratos, entre otros), viii) análisis detallado del cálculo de los ajustes POC efectuados en los ejercicios anteriores, considerando que este método se aplica acumulativamente en cada periodo a las estimaciones a la fecha de medición, y ix) demás documentación e información vinculadas a los elementos, variables y/o datos considerados para la determinación y el cálculo de los referidos ajustes POC.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito el 5 de agosto de 2022 (folios 8472 a 8490), en el que señaló que la metodología del POC empleada para la determinación del grado de avance de un contrato tiene en cuenta la proporción de los costos incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha de liquidación, en relación con los costos totales estimados para el contrato de construcción, toda vez que incluye para dicho efecto los costos del contrato que reflejan el trabajo efectivamente ejecutado hasta dicho momento, lo que se alinea a los párrafos 22, 25, 30 y 31 de la NIC 11, que contempla la metodología del POC; y que para efectos de acreditar el cálculo del POC en el ejercicio 2016, entre otros, respecto del Proyecto *_____* explicaba la variación del margen en los meses en los que se verificaba. Así, indicó que, en cuanto a dicho proyecto, la variación del margen se dio solo en el mes de diciembre de 2016, de 12,66% a - 1,44%, y que el Asiento N° 7051101, por el importe de S/ 246 410 899,70, corresponde al ajuste POC con el margen de - 1,44%, siendo que para efectos del cálculo se observaba el balance de diciembre en dólares, en el que el costo del mes fue US\$ 3 160 496,00 (Cuenta 5.4 Balance) y el ingreso de construcción ascendió a US\$ 3 612 442,00, por lo que para llegar al margen de - 1,44% se tenía que realizar un ajuste POC (underbilling) de US\$ 162 970 172,57, que al tipo de cambio 3,360 aplicable al cierre de diciembre de 2016, resultaba S/ - 246 410 899,70, luego de aplicar el 45% de su participación en el Consorcio *_____*, encargado de ejecutar el Proyecto *_____*, y además, con la finalidad de acreditar la operación adjuntaba diversa documentación.

Que en el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° *_____* (folios 340 a 351), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, y señaló respecto del ajuste POC de diciembre de 2016 correspondiente a la Central *_____*³¹, conformado por diversos conceptos, entre otros, lo siguiente:

a- Variación (disminución) de los ingresos: Provisión por incremento de facturación por las obras subterráneas: Según los acuerdos adoptados sobre medición de las obras subterráneas, que constan en el Acta N° *_____* de 18 de marzo de 2015,³² reconocerá a favor del *_____* el importe de US\$ 29 850 287,28 por concepto de variación del precio del contrato, en función a la medición de las obras subterráneas, conforme a lo previsto en la cláusula 19.7 del contrato EPC, por lo que para efectos del cálculo del ajuste POC corresponde reconocer la disminución de la provisión de ingresos por el monto de US\$ 12 927 684,02 (US\$ 42 777 971,30 – US\$ 29 850 287,28) por concepto de incremento de facturación por las obras subterráneas. En ese sentido, de la evaluación en conjunto de la documentación e información presentada por la recurrente, determinó al cierre del ejercicio 2016 los ingresos estimados del proyecto, según el detalle consignado en el mencionado resultado (folios 343 y 344).

b.- Variación (aumento) de los costos: Costos indirectos: La recurrente no presentó la documentación y/o información que acredite el aumento de los costos vinculados a las operaciones de apoyo para la construcción, por lo que para efectos del cálculo del ajuste POC, no corresponde reconocer los mayores costos indirectos de la obra por el importe de US\$ 20 642 946,54. En ese sentido, de la evaluación en conjunto de la documentación e información presentada por la recurrente, determinó al cierre del ejercicio 2016 los costos estimados del proyecto, según el detalle consignado en el mencionado resultado (folio 341).

³¹ En cuanto a los ajustes POC de enero a noviembre de 2016 correspondientes a la *_____*, concluyó que la recurrente sustentó el cálculo de dichos ajustes registrados en la Cuenta 7051101 – Percentage of completion, por la suma de S/ 65 347 822,98 (aumento de ingresos), por lo que no efectuó observaciones.

³² En adelante, EGH.



Tribunal Fiscal

N° 04056-9-2026

c.- Determinación del margen de utilidad y del ajuste POC: Como resultado de la reducción de la provisión de ingresos y del incremento de los costos, de acuerdo con lo antes expuesto, se estableció la modificación del margen de utilidad del proyecto, el cual disminuye de 12,657716% a 4,223335%, según el detalle consignado en el mencionado resultado (folio 341), y considerando el nuevo margen de utilidad del proyecto, se determinó que el ajuste POC correspondiente a diciembre de 2016 asciende a US\$ - 102 987 521,84, que al tipo de cambio del 31 de diciembre de 2016 (3,360) equivale a S/ - 346 038 073,38, conforme con el Anexo N° 2 del mencionado resultado (folio 339), por lo que teniendo en consideración el porcentaje de participación de CNO (55%) y la recurrente (45%) en el

, se determinó que el importe del ajuste POC atribuible a la recurrente en dicho periodo asciende a US\$ - 46 482 184,61 que al tipo de cambio del 31 de diciembre de 2016 (3,360) equivale a S/ - 155 717 133,03, según el detalle contenido en el mencionado resultado (folio 341).

d.- Determinación de la observación por exceso del ajuste POC: Según consta en el Libro Diario de la recurrente, el ajuste POC registrado en la Cuenta 7051101 – Percentage of completion, en diciembre de 2016 asciende a S/ - 246 410 899,42, por lo que observó la renta neta imponible del ejercicio 2016, por el importe de S/ 90 693 766,39 (S/ 246 410 899,42 – S/ 155 717 133,03) correspondiente al exceso del ajuste POC registrado en dicho periodo, según el detalle contenido en el mencionado Anexo N° 2.

Que posteriormente, a través del punto 7 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folio 335), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación antes señalada, a efectos de que presentara sus descargos.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 21 de octubre de 2022 (folios 202 a 209), en el que señaló que, del informe de variación del margen POC denominado "Variaciones de utilidades bruta del Proyecto (Diciembre/2016)" de la , se tiene que dicha variación ocurre por la participación de dos componentes: i) ingresos y ii) costos, los cuales la Administración observa, entre otros, respecto de lo siguiente:

a.- Ingresos:

Incremento de facturación ref. obras subterráneas: La Administración acepta la disminución de la provisión de ingresos para el ajuste POC sin cuestionar los sustentos, por lo queda acreditado en su totalidad el ingreso por concepto de provisión por incremento de facturación por las obras subterráneas, sin embargo, considera un importe diferente al reconocido en el informe de variación del margen POC, pues no toma en cuenta el valor estimado que se consideró para determinar el total de EPC + Provisiones (US\$ 29 380 159,87). Agrega que la variación por el componente "incremento de facturación ref. obras subterráneas" es de US\$ 42 777 971,30 a US\$ 29 380 159,87, por lo que no se tuvo observación alguna, sin embargo, la Administración toma como referencia para el recálculo del margen de variación del POC el importe de US\$ 29 850 287,28 (valor máximo), lo que deriva en un incremento de los ingresos, y por ende, una variación a su utilidad operacional, por lo tanto, solicitaba a aquella que corrigiera, ya que en el resultado anterior no cuestionó la diferencia ni solicitó mayor información para confirmar su recálculo.

B.- Costos:

Operaciones de apoyo para construcción: Cumplía con presentar información que respaldaba la variación de los mencionados costos indirectos, por la suma de US\$ 20 642 946,54, según lo determinado en el informe de variación del margen POC, siendo que la diferencia del presupuesto de diciembre de 2014 hasta diciembre de 2016, según el cuadro que insertaba era de US\$ 20 642 946,54, que correspondía a los costos indirectos en los que incurrió por los meses en que se extendió el contrato de construcción de la , de acuerdo con la cláusula primera de su Adenda N° 2, tales como mano de obra de empleados, gerentes, directivo, entre otros.

Que en el punto 7 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 159 a 169), la Administración dejó constancia del escrito y la documentación presentada por la recurrente, y señaló lo siguiente:



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

a.- Variación (disminución) de los ingresos:

Provisión por incremento de facturación por las obras subterráneas: La recurrente no proporcionó los cálculos que acrediten la estimación de ingresos por un importe menor al aprobado según Acta N° ni evidencia documentaria de acuerdo alguno entre las partes que disminuya el monto a ser reconocido, por lo que para efectos del cálculo del ajuste POC solo corresponde reconocer la disminución de la provisión de ingresos por el monto de US\$ 12 927 684,02 (US\$ 42 777 971,30 – US\$ 29 850 287,28) por concepto del incremento de facturación por las obras subterráneas. En ese sentido, de la evaluación en conjunto de la documentación e información presentada por la recurrente, se determinó que al cierre del ejercicio 2016 los ingresos estimados del proyecto ascendían a US\$ 1 021 351 440,40³³.

b.- Variación (aumento) de los costos:

Costos indirectos: Para efectos del cálculo del ajuste POC la recurrente proporcionó información sobre el sustento de los costos indirectos por la suma de US\$ 16 813 879,97 (mano de obra de empleados, gerentes y directivos)³⁴, por lo que correspondía reconocer el aumento de la provisión por dicho importe

³³ Según el siguiente detalle consignado en el mencionado resultado (folio 164):

Componente	Presupuesto 2014	Menores ingresos	Presupuesto 2016
Central Hidroeléctrica 400 MW	850 716 251,22	0,00	850 716 251,22
Pequeña Central Hidroeléctrica 6 MW	11 916 913,63	0,00	11 916 913,63
Línea de Transmisión	45 088 859,15	0,00	45 088 859,15
Total Componentes EPC	907 722 024,00	0,00	907 722 024,00
Reajustes según Cláusula 22	99 116 976,00	- 15 337 846,88	83 779 129,12
Implementación aumento de potencia	10 000 000,00	- 10 000 000,00	0,00
Bonus aumento de potencia	23 000 000,00	- 23 000 000,00	0,00
Incremento facturación obras subterráneas	42 777 971,30	- 12 927 684,02	29 850 287,28
Total Provisiones EPC	174 894 947,30	- 61 265 530,90	113 629 416,40
Total Componentes EPC + Provisiones EPC	1 082 616 971,30	- 61 265 530,90	1 021 351 440,40

³⁴ Según el siguiente detalle consignado en el mencionado resultado (folio 164):

Periodo	Mano de obra S/	Tipo de cambio	Mano de obra US\$
01-2015	3 154 387,22	3,058	1 031 519,69
02-2015	3 647 610,18	3,095	1 178 549,33
03-2015	3 536 198,42	3,096	1 142 182,95
04-2015	2 990 853,50	3,122	957 992,79
05-2015	2 928 853,46	3,158	927 439,35
06-2015	3 012 050,86	3,173	949 275,40
07-2015	2 586 224,16	3,193	809 966,85
08-2015	2 745 600,86	3,255	843 502,57
09-2015	2 762 123,61	3,239	852 770,49
10-2015	2 451 273,04	3,287	745 747,81
11-2015	2 310 916,57	3,378	684 107,92
12-2015	2 021 426,48	3,410	592 793,69
01-2016	2 075 598,77	3,471	597 982,94
02-2016	1 710 083,08	3,525	485 129,95
03-2016	2 465 934,46	3,363	733 254,37
04-2016	2 074 427,86	3,274	633 606,55
05-2016	3 098 656,16	3,363	921 396,42
06-2016	1 154 337,92	3,306	349 164,53
07-2016	2 776 336,32	3,360	826 290,57
08-2016	1 450 995,96	3,371	430 434,87
09-2016	1 160 040,50	3,388	342 396,84
10-2016	799 726,96	3,363	237 801,65
11-2016	1 025 149,05	3,422	299 575,99
12-2016	809 747,99	3,360	240 996,43
Total	54 748 553,39		16 813 879,97



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

correspondiente a los mayores costos vinculados a las operaciones de apoyo para la construcción. En ese sentido, de la evaluación en conjunto de la documentación e información presentada por la recurrente, se determinó que al cierre del ejercicio 2016 los costos estimados del proyecto ascendían a US\$ 1 031 748 933,43³⁵.

c.- Determinación del margen de utilidad y del ajuste POC: Como resultado de la reducción de la provisión de ingresos y del incremento de los costos, de acuerdo con lo antes expuesto, se estableció la modificación del margen de utilidad del proyecto, el cual disminuye de 12,6578% a - 1,0180%³⁶, y considerando el nuevo margen de utilidad del proyecto, se determinó que el ajuste POC correspondiente a diciembre de 2016 asciende a US\$ - 158 732 602,49, que al tipo de cambio del 31 de diciembre de 2016 (3,360) equivale a S/ - 533 341 544,38, conforme con el detalle contenido en el Anexo N° 3 del mencionado resultado (folio 155), por lo que teniendo en consideración el porcentaje de participación de CNO (55%) y la recurrente (45%) en el Consorcio Constructor Chaglla, se determinó que el importe del ajuste POC atribuible a la recurrente en dicho periodo asciende a US\$ - 71 567 470,90 que al tipo de cambio del 31 de diciembre de 2016 (3,360) equivale a S/ - 240 003 694,97³⁷.

d.- Determinación de la observación por exceso del ajuste POC: Según consta en el Libro Diario de la recurrente, el ajuste POC registrado en la Cuenta 7051101 – Percentage of completion, en diciembre de 2016 asciende a S/ - 246 410 899,42, por lo que observó la renta neta imponible del ejercicio 2016, por el importe de S/ 6 407 204,45 (S/ 246 410 899,42 - S/ 240 003 694,97) correspondiente al exceso del ajuste POC registrado en dicho periodo, según el detalle contenido en el mencionado Anexo N° 3.

Que al respecto, el inciso a) del artículo 57 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 29306³⁸, señalaba que a los efectos de esta ley, el ejercicio gravable comienza el 1 de enero de cada año y finaliza el 31 de diciembre, debiendo coincidir en todos los casos el ejercicio comercial con el ejercicio gravable, sin excepción. Las rentas se imputarán al ejercicio gravable de acuerdo con las normas previstas en dicho artículo, entre ellas, las rentas de la tercera categoría, las que se considerarán producidas en el

³⁵ Según el siguiente detalle consignado en el mencionado resultado (folio 161):

Componente	Presupuesto 2014 US\$	Mayores costos US\$	Presupuesto 2016 US\$
Costos directos	760 791 449,67	69 352 665,01	830 144 114,68
Costos indirectos	184 790 938,78	16 813 879,97	201 604 818,75
Total	945 582 388,45	86 166 544,98	1 031 748 933,43

³⁶ Según el siguiente detalle consignado en el mencionado resultado (folio 160):

	Enero - Noviembre 2016	Diciembre 2016 Contribuyente	Diciembre 2016 SUNAT
Ingresos (A)	1 082 616 971,30	1 020 881 312,99	1 021 351 440,40
Costos (B)	- 945 582 388,45	- 1 035 578 000,00	- 1 031 748 933,43
Utilidad bruta (C) = (A) + (B)	137 034 582,85	- 14 696 687,01	- 10 397 493,03
% Utilidad bruta (D) = (C) / (A)*100	12,6578%	- 1,4396%	- 1,0180%

³⁷ Según el detalle contenido en el mencionado resultado (folio 160):

Concepto	Chaglla	CNO (55%)	Contribuyente (45%)
707.001 – Prestación de servicios	3 612 441,98	1 986 843,09	1 625 598,89
707.002 – Derechos a facturar	- 758 167,38	- 416 992,06	- 341 175,32
Total 707 – Prestación de servicios	2 854 274,60	1 569 851,03	1 284 423,57
Ajuste POC (US\$)	- 158 732 602,49	- 87 302 931,37	- 71 429 671,12
Total ingresos	- 155 878 327,89	- 85 733 080,34	- 70 145 247,55
5.4 Consumo mat./serv. de obra	- 3 160 496,33	- 1 738 272,98	- 1 422 223,35
Total costos y gastos	- 3 160 496,33	- 1 738 272,98	- 1 422 223,35
Utilidad	- 159 038 824,22	- 87 471 353,32	- 71 567 470,90
Tipo de cambio	3,360	3,360	3,360
Ajuste POC (S/)	- 533 341 544,38	- 293 337 849,41	- 240 003 694,97

³⁸ Publicada el 27 de diciembre de 2008.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

ejercicio comercial en que se devenguen (inciso a). El penúltimo párrafo del citado artículo 57 agrega que las normas establecidas en este artículo serán de aplicación para la imputación de los gastos.

Que por su parte, el inciso b) del artículo 63 de la mencionada Ley del Impuesto a la Renta, antes de la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 1425³⁹, disponía que las empresas de construcción o similares, que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable podrán acogerse a uno de los siguientes métodos, sin perjuicio de los pagos a cuenta a que se encuentren obligados, en la forma que establezca el reglamento, entre ellos, el inciso b) estableció asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado o por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos⁴⁰.

Que el referido artículo 63 agrega que en todos los casos se llevará una cuenta especial por cada obra; y que en los casos de los incisos a) y b) la diferencia que resulte en definitiva de la comparación de la renta bruta real y la establecida mediante los procedimientos a que dichos incisos se contraen, se imputará al ejercicio gravable en el que se concluya la obra. El método que se adopte, según lo dispuesto en el citado artículo, deberá aplicarse uniformemente a todas las obras que ejecute la empresa, y no podrá ser variado sin autorización de la SUNAT, la que determinará a partir de qué año podrá efectuarse el cambio.

Que de las normas glosadas se advierte que, para efecto de la determinación de la renta de tercera categoría, los ingresos y gastos se imputan al ejercicio comercial en el que devengan, siendo que para el caso de las empresas de construcción o similares que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable –como ocurre en el presente caso–, podrán considerar como renta bruta del ejercicio la diferencia entre los importes cobrados y por cobrar menos los costos incurridos en los trabajos ejecutados de una obra durante el ejercicio comercial.

Que tratándose de empresas de construcción que adoptan el método señalado en el inciso b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, en las Resoluciones N° 01652-5-2004 y 021953-10-2011, entre otras, este Tribunal se ha referido a las normas contables correspondientes a las actividades de construcción dispuestas por la NIC 11.

Que el párrafo 22 de la NIC 11⁴¹, prevé que cuando el resultado final de un contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos ordinarios y los costos asociados con el mismo deben ser reconocidos como tales, en función al estado de realización (grado de avance) de la actividad producida por el contrato al final del periodo sobre el que se informa. Cualquier pérdida esperada por causa del contrato de construcción debe ser reconocida inmediatamente como un gasto.

Que en cuanto al avance de ejecución del contrato o el método del porcentaje de terminación (o porcentaje de conclusión - POC), el párrafo 25 de la referida NIC señala que este método brinda información útil sobre el grado de actividad del contrato y su ejecución durante el periodo, siendo los ingresos derivados del contrato comparados con los costos incurridos para alcanzar el grado de avance en que se encuentra, revelando el importe de los ingresos de actividades ordinarias, gastos y ganancias que pueden ser atribuidas a la porción del contrato ejecutado (devengado).

Que a su vez, el párrafo 26 de la NIC 11 establece que, bajo el método del porcentaje de terminación, los ingresos de actividades ordinarias del contrato se reconocen como tales en el resultado del periodo, a lo largo de los periodos contables en los que se lleve a cabo la ejecución del contrato. Los costos del contrato se reconocerán habitualmente como gastos en el resultado del periodo en el que se ejecute el trabajo con el que están relacionados. No obstante, todo exceso esperado de los costos del contrato, sobre los ingresos de actividades ordinarias totales derivados del mismo, se reconocerá como un gasto inmediatamente, de acuerdo con el párrafo 36.

Que como se aprecia de las disposiciones citadas precedentemente, en el método del porcentaje de terminación o porcentaje de conclusión (POC), los ingresos ordinarios del contrato de construcción

³⁹ Publicado el 13 de setiembre de 2018.

⁴⁰ Subrayado agregado.

⁴¹ Oficializada mediante la Resolución del Consejo Normativo de Contabilidad N° 007-96/93.01, publicada el 11 de agosto de 1996.



Tribunal Fiscal

N° 04056-9-2026

determinados conforme lo dispuesto en el inciso b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta, se reconocerán de acuerdo con el grado de avance de la obra al final del ejercicio en el que se informa.

Que en el presente caso, se tiene que durante el procedimiento de fiscalización, glosado precedentemente, la recurrente reconoció que los ingresos provenientes de sus contratos de construcción fueron registrados contablemente de acuerdo con el método del porcentaje de conclusión establecido en la NIC 11, esto es, de acuerdo con el grado de avance del trabajo, y considerando el inciso b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, se advierte que de las verificaciones efectuadas en el procedimiento de fiscalización, la Administración observó que durante el ejercicio 2016 la recurrente registró en las Cuentas 7041101 – Servicio de construcción civil, y 7041102 – Provisión derechos a facturar, ingresos provenientes de los contratos de construcción ejecutados en dicho ejercicio, por los importes de S/ 577 173 454,00 y S/ 5 557 198,00, respectivamente, advirtiendo que en la Cuenta 7051101 – Percentage of completion, aquella registró los denominados "ajustes POC" (positivos y negativos) por diversos conceptos, los cuales disminuían los anotados ingresos, siendo que respecto del Proyecto _____, por el periodo diciembre de 2016, el mencionado ajuste ascendía a S/ - 246 410 899,42, sin embargo, la Administración calculó que dicho ajuste ascendía a S/ - 240 003 694,97, por lo que observó la renta neta imponible del ejercicio 2016, por el importe de S/ 6 407 204,45.

Que ahora bien, la Administración cuestiona el exceso del ajuste POC registrado en la Cuenta 7051101 – Percentage of completion, en diciembre de 2016, respecto del Proyecto _____, el cual se origina por: i) la disminución de los ingresos, por concepto de provisión por incremento de facturación por las obras subterráneas, y ii) el aumento de los costos indirectos, por concepto de operaciones de apoyo para la construcción.

Que estando a lo antes expuesto, corresponde verificar si los mencionados componentes utilizados para la aplicación del método empleado por la recurrente para el reconocimiento de los ingresos se encuentran de acuerdo a ley.

✓ **Disminución de los ingresos, por concepto de provisión por incremento de facturación por las obras subterráneas**

Que la Administración señala que la recurrente no acreditó el cálculo de la estimación de ingresos por un importe menor (US\$ 29 380 159,87) al aprobado en el Acta N° _____ – Medición Obras Subterráneas (US\$ 29 850 287,28), por lo que para efectos del cálculo del ajuste POC, solo corresponde reconocer en el ejercicio 2016 la disminución de la provisión de ingresos por concepto de incremento de facturación por las obras subterráneas, por el monto de US\$ 12 927 684,02 (US\$ 42 777 971,30 - US\$ 29 850 287,28).

Que la recurrente sostiene que el componente de los ingresos "incremento de facturación ref. obras subterráneas" para la aplicación del método del porcentaje de conclusión asciende a US\$ 29 380 159,87.

Que, tal como se verifica de la información contenida en el medio magnético (USB) que obra en el folio 10562 y de lo descrito por la Administración en el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 343 a 347), la recurrente presentó el contrato de construcción de la _____

de 6 de octubre de 2010, y sus adendas, celebrado entre EGH, como contratante, y el _____, conformado por la recurrente y _____

Sucursal Perú, como contratado, en cuya cláusula segunda señala que el objeto de dicho contrato es la ejecución en la forma de EPC por precio global de los servicios y suministros necesarios para la construcción de la _____, localizada en la provincia de Huánuco, en el departamento de Huánuco; y la cláusula 19.7 establece que, salvo por las hipótesis previstas en el mencionado contrato, el desembolso a ser efectuado por la contratante con relación a la ejecución de los servicios y suministros no será superior al valor fijado en el numeral 19.2 del citado contrato, e incrementado por: i) los valores del reajuste, conforme a la cláusula 22, ii) las eventuales penalidades por atraso en los pagos, y iii) la recomposición del equilibrio económico – financiero, conforme a la cláusula 17 y que lo requiere el aludido contrato, y iv) las variaciones como consecuencia de las obras subterráneas.

Que asimismo, la recurrente presentó el Acta N° _____ de 18 de marzo de 2015, titulada "Medición Obras Subterráneas", en la que se consigna como participantes, por parte de EGH, a su director _____



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

de implantación, director de operaciones y asesor legal de _____, y por parte del _____, a su director de contrato, gerente comercial y gerente de producción, en cuyo apartado sobre la variación del precio del contrato en función a la medición de obras subterráneas según la cláusula 19.7 del contrato, se deja constancia que _____ informa que recibió del consorcio informes solicitando que se valoricen ítems de las obras subterráneas por el monto de US\$ 42 777 971,30 con el concepto de los costos eventuales, cuya evaluación evidenció que dichos costos referentes a *over – break* de excavación incluyendo: *shotcrete*, malla, cerca de acero, inyecciones de contacto y de impermeabilización, ya forman parte del precio unitario por metro lineal de la excavación, siendo que los demás conceptos cobrados referentes a la clasificación de la roca serían medidos y regularizados en las próximas valorizaciones; y que _____ informa al consorcio que realizó un estudio minucioso y una reserva financiera a título de contingencia para dichos conceptos de 15% del monto total de las obras subterráneas, conforme con el detalle contenido en el cuadro inserto en la mencionada acta, en el que se aprecia que el monto considerado para contingencias asciende a US\$ 29 850 287,28, siendo que con base en dicho cuadro _____ informa al consorcio que el monto por la valorización de los servicios referente a la variación de las obras subterráneas más los servicios eventuales relacionados con las obras subterráneas no podrían sobrepasar al monto de US\$ 29 850 287,28 y que cualquier valor que sobrepase este límite sería por cuenta y riesgo del consorcio.

Que además, en la referida acta se señala que el consorcio informa a _____ que acepta el límite porcentual de 15% aplicado al monto global de todos los ítems de las obras subterráneas y que ese límite no se aplica individualmente para cada ítem en separado, siendo que informa también que está de acuerdo con asumir los riesgos de los valores que sobrepasen el aludido monto de US\$ 29 850 287,28, y además, espera que _____ regularice las valorizaciones pendientes de las obras subterráneas dentro de ese criterio acordado entre las partes; y que por su parte, _____ informa al consorcio que está de acuerdo con aplicar el límite de 15% al monto global de las obras subterráneas y que el mismo no será aplicado individualmente a cada ítem. Asimismo, en el apartado "acuerdos adoptados" del acta en mención se indica que _____ reconocerá al consorcio el monto de US\$ 29 850 287,28, por concepto de variación del precio del contrato en función a la medición de obras subterráneas según la cláusula 19.7 del contrato.

Que adicionalmente, la recurrente proporcionó el documento denominado "Contrato de Construcción de la _____ – Reporte N° 02 – Variaciones de utilidades bruta del proyecto (Diciembre/2016)" de 10 de enero de 2017, elaborado por la recurrente, firmado por _____, en calidad de gerente comercial, y Pedro Schettino, en calidad de director de contrato, en cuyo punto 1 se señala que el mencionado informe tiene como objetivo aclarar los motivos y razones que se derivaron del evento de variación de margen de utilidades del proyecto de construcción de la _____, en el mes de diciembre de 2016; y en el punto 3 del citado informe, sobre las variaciones de la utilidad bruta del proyecto, se indica que luego de revisar el presupuesto total del proyecto en enero de 2015, incluyendo los costos realizados y los costos a realizar a partir de diciembre de 2014, momento en que el avance físico de las obras representaban el 88,77%, ocurrieron algunos eventos relevantes durante el desarrollo de ejecución de los 11,23% remanentes de obra física, que conllevaron a desvíos de los costos e ingresos previamente estimados y que se detallan a continuación: i) cambio de proyecto de metodología de ejecución de algunas estructuras que se hizo imprescindible por cuenta de la calidad de la geología y condiciones adversas inherentes a cada estructura, ii) necesidad de construcción del túnel carretero # 03 para acceder a la crista de la presa y estructura del vertedero entrada, iii) retraso en la conclusión de la LT 220Kv Chaglla – Paragsha y ampliación de la SE Paragsha, iv) retraso en el llenado del embalse por cuenta de la escasez de agua que originó el fenómeno "El Niño" en el año 2015, v) mayor tiempo de llenado del túnel de aducción por cuenta de las filtraciones del macizo rocoso, vi) siniestro que ocurrió el 17 de febrero de 2016 en el túnel de aducción, y vii) retraso en las pruebas de confiabilidad e Index – Test de las unidades generadoras principales UG-01 y UG-02 por cuenta a la escasez de agua que originó el fenómeno "El Niño" en el año 2016.

Que en el mencionado documento se señala que la provisión de ingresos previstos en la revisión del cambio de margen descrito en el reporte del año 2014 sufrió algunos cambios. Así, respecto de la provisión del incremento de facturación por las obras subterráneas, se explica que, de conformidad con las negociaciones que venían teniendo con _____ en el transcurso del año 2014, se tenía la expectativa de que su cliente reconociera los sobrecostos referentes a los *over – break* de excavación y todos los ítems que componen el sostenimiento del túnel de aducción, además de las inyecciones de impermeabilización y contacto, por lo que resultaba un ingreso adicional por un monto que asciende a US\$ 42 777 971,30, y que



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

esas tratativas se prolongaron hasta marzo de 2015, siendo que en una reunión registrada en acta, _____ aclaró que la pretensión del consorcio constructor de realizar el cobro de los sobrecostos con *over – break*, inyecciones de impermeabilidad y contacto, debía estar considerada en la composición del precio por metro de excavación subterránea y por tipo de clase de roca, teniendo en cuenta que esos conceptos forman parte de la metodología constructiva, y además, como ya se tenía mapeada toda la clasificación del macizo, se consideró una previsión para todas las excavaciones subterráneas, tomando en cuenta que las excavaciones ya estaban cerca de su conclusión, siendo que esa reserva financiera gira alrededor de 15% del monto total de las obras subterráneas, por lo que resulta US\$ 29 850 287,28 (15% de US\$ 199 001 915,22), el cual es el valor máximo para esos conceptos. Asimismo, en el Cuadro N° 5 del mencionado documento se detalla el monto de ingresos de las obras subterráneas, advirtiéndose que respecto de la provisión por "incremento de facturación ref. obras subterráneas" se consigna el importe de US\$ 29 380 159,87.

Que de la documentación detallada precedentemente, se advierte que la empresa _____ contrató al _____ para que este ejecutara los servicios y suministros necesarios para la construcción de la _____, y de acuerdo con la cláusula 19.7 del contrato antes descrito, el desembolso a ser efectuado por la mencionada empresa por dicha ejecución no sería superior al valor fijado por las partes e incrementado por, entre otros, las variaciones como consecuencia de las obras subterráneas, siendo que, tal como se dejó constancia en el acta citada precedentemente, el aludido consorcio solicitó a _____ que valorizara los ítems de las obras subterráneas por el importe de US\$ 42 777 971,30, sin embargo, las partes acordaron que _____ reconocería al mencionado consorcio el monto de US\$ 29 850 287,28, por concepto de variación del precio del contrato en función a la medición de las obras subterráneas.

Que en el documento interno denominado "Contrato de Construcción de la _____ – Reporte N° 02 – Variaciones de utilidades bruta del proyecto (Diciembre/2016)", se reconoce que la reserva financiera de la empresa _____ a título de contingencia respecto de las obras subterráneas ascendía a US\$ 29 850 287,28, no obstante, en el cálculo de la provisión de ingresos para el Proyecto de la Central Hidroeléctrica de Chaglla se consigna como provisión de ingresos por "incremento de facturación ref. obras subterráneas" el importe de US\$ 29 380 159,87, sin brindar explicación alguna, siendo además, que contrariamente a lo señalado por la recurrente, esta no ha otorgado mayor sustento sobre el particular, por lo que, tal como se señala en la resolución apelada, aquella no acreditó que correspondía que la provisión de ingresos por obras subterráneas fuera menor al importe que las partes acordaron que _____ reconocería al consorcio por dicho concepto, por lo que corresponde mantener el cálculo efectuado por la Administración en este extremo.

✓ **Aumento de los costos indirectos, por concepto de operaciones de apoyo para la construcción**

Que la Administración señala que la documentación presentada por la recurrente no acredita los costos indirectos incurridos por concepto de operaciones de apoyo a la construcción, materia de cuestionamiento, los cuales ascienden a US\$ 3 829 066,57⁴², pues solo dan cuenta de manera general de aquellos y no obra en autos documentación adicional que sustente en qué consistían dichos costos, su composición, determinación y distribución.

Que la recurrente sostiene que el importe observado se compone de la siguiente manera: i) mano de obra de diciembre de 2014, por el importe US\$ 1 083 611,57 (S/ 3 196 654,13), ii) gratificaciones extraordinarias de mayo de 2015, por el importe de US\$ 1 864 395,60 (S/ 5 884 032,52) y iii) repase de gastos, por el importe de US\$ 717 693,50 (S/ 1 958 739,09), lo que asciende a un total de US\$ 3 665 700,67⁴³.

Que en principio, cabe señalar que respecto del importe de US\$ 163 365,90 (US\$ 3 829 066,57 - US\$ 3

⁴² De acuerdo con el siguiente detalle:

Concepto	Importe US\$
Costos indirectos contabilizados según contribuyente	20 642 946,54
Costos indirectos acreditados según SUNAT	16 813 879,97
Diferencia reparada	3 829 066,57

⁴³ US\$ 1 083 611,57 + US\$ 1 864 395,60 + US\$ 717 693,50 = US\$ 3 665 700,67.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

665 700,67), la recurrente en su recurso de apelación no ha presentado argumento alguno que desvirtúe el reparo en relación con dicho importe, en tal sentido, corresponde mantener el cálculo efectuado por la Administración en este extremo.

Que ahora bien, seguidamente esta instancia emite su pronunciamiento respecto de los conceptos que de acuerdo con lo señalado por la recurrente forman parte de los costos indirectos materia de observación.

i) Mano de obra de diciembre de 2014

Que la recurrente señala que en su recurso de reclamación cumplió con adjuntar la documentación que respalda dicho concepto, que es igual a la que presentó por los periodos enero de 2015 a diciembre de 2016 y que la Administración aceptó como válida.

Que de autos se advierte que en instancia de reclamación la recurrente presentó el documento denominado "Nota de Débito Interna N°" de 22 de diciembre de 2014, emitido por la recurrente, por el repase de costos de mano de obra de la casa matriz según relación adjunta al mes de diciembre de 2014 por la obra: , por el importe de S/ 3 196 654,13 (folio 10084), al cual adjuntó el cuadro denominado "Aporte al - Diciembre 2014 - Fact. N°", en el que se detalla la cuenta contable, descripción, correlativo, UA, fecha contable, descripción, débito contabilizado, crédito contabilizado y saldo, por el importe total de mano de obra de S/ 3 196 654,13 (folios 10085 a 10088); sin embargo, la recurrente no presentó documentación adicional que respalde la información contenida en los mencionados documentos por los mayores costos indirectos en los que habría incurrido.

Que asimismo, la recurrente presentó las Boletas de Pago de diciembre de 2014 de diversos trabajadores de ella (folios 9972 a 10083), no obstante, no es posible vincular dichas boletas con la documentación antes descrita, no evidenciándose la relación existente entre tales boletas con el costo que aquella alega.

Que además, la recurrente proporcionó la Factura N° de 31 de diciembre de 2014, emitida por la recurrente a , por la "asignación de los costos por concepto de servicios en calidad de aporte que corresponde a nuestra representada en cumplimiento a la adenda de fecha 24.06.11 del contrato de construcción de la , bajo la modalidad de y según acuerdo de consorcio", por el importe de S/ 4 615 145,69 (folio 10095), a la que adjuntó el cuadro denominado "Cálculo del aporte al consorcio - diciembre 2014", por el importe de S/ 4 615 145,69 (folio 10094). Al respecto, cabe señalar que los mencionados documentos no sustentan el costo de mano de obra por el importe de S/ 3 196 654,13 que la recurrente alega haber incurrido.

Que adicionalmente, la recurrente adjuntó un reporte de diversas cuentas, en el que se consigna saldo anterior, débito, crédito y saldo actual (folios 10089 a 10093), el cual por sí solo no basta para acreditar el costo de mano de obra consignado en la aludida nota de débito interna, siendo obligación de la recurrente contar con documentación adicional que en forma suficiente y razonable demuestre ello.

Que por lo expuesto, corresponde mantener el cálculo efectuado por la Administración en este extremo.

Que respecto a lo señalado por la recurrente en el sentido que la documentación proporcionada es igual a la que presentó por el costo de mano de obra de enero de 2015 a diciembre de 2016, la cual la Administración aceptó como válida; cabe señalar que ello no es correcto, pues de la revisión del medio magnético (USB) que obra en el folio 10562, se advierte que aquella adicionalmente presentó documentación en la que especificaba la composición del costo indirecto por mano de obra, consignando el código y nombre de sus trabajadores, así como el detalle de sus remuneraciones y provisiones, vinculando con ello la documentación proporcionada, lo que no ha ocurrido en el presente caso.

ii) Gratificaciones extraordinarias de mayo de 2015 (US\$ 1 864 395,60)

Que la recurrente señala que la Nota de Débito N° no se subió a la mesa de partes virtual por error, y que dicho documento corresponde al mencionado concepto, conforme se aprecia de la documentación que presentó con su recurso de reclamación.

Que de autos se advierte que en instancia de reclamación la recurrente presentó el documento denominado "Nota de Débito Interna N°" de 28 de mayo de 2015, emitido por la recurrente, por el repase de costos de otras gratificaciones - participaciones complementarias de la casa matriz según relación adjunta



Tribunal Fiscal

N° 04056-9-2026

al mes de mayo 2015 por la obra: Proyecto Chaglla, por el importe de S/ 5 884 032,52 (folio 9918), al cual adjuntó un cuadro en el que se detalla ID, nombre, valor S/ y nombre de UA (Proyecto Chaglla), por el importe total de S/ 5 884 032,52 (folios 9916 y 9917) y las Boletas de Pago de mayo de 2015 de los trabajadores de la recurrente detallados en el referido cuadro (folios 9877 a 9915), en las que en el rubro ingresos se consigna el concepto "partic. complem. Utilidades", cuyo importe coincide con el consignado en el mencionado cuadro.

Que asimismo, es oportuno señalar que sobre la base de la evaluación de similar tipo de documentación, esto es, notas de débito internas, cuadros en los que se detalla por el , código y nombre de sus trabajadores, y el detalle de sus remuneraciones y provisiones, así como las boletas de pago de los trabajadores de la recurrente (folio 10562), la Administración concluyó que la recurrente proporcionó información sobre el sustento de los costos indirectos, por lo que procedió a reconocer el aumento de la provisión por los mayores costos vinculados a las operaciones de apoyo para la construcción por los periodos de enero de 2015 a diciembre de 2016, conforme se advierte de lo actuado en el procedimiento de fiscalización, y por ende, levantó su observación en dicho extremo (folios 161 y 162); en consecuencia, siguiendo la misma línea de análisis de la Administración y atendiendo a que la recurrente ha presentado documentación similar que evidencia el mayor costo materia de análisis, corresponde levantar la observación formulada al cálculo del ajuste POC efectuado por la recurrente en este extremo.

Que en ese sentido, carecen de pertinencia los cuestionamientos de la Administración en virtud de los cuales concluye que los documentos presentados no sustentan los costos indirectos incurridos materia de análisis, pues como se ha indicado, similar tipo de documentación fue evaluada por la Administración respecto de los mayores costos vinculados a las operaciones de apoyo para la construcción por los periodos de enero de 2015 a diciembre de 2016, habiendo procedido a levantar su observación en dicho extremo en la etapa de fiscalización.

iii) Repase de gastos (US\$ 717 693,50)

Que la recurrente señala que corresponde al repase de gastos desde diciembre de 2014 hasta diciembre de 2016, es decir, por todo el periodo que abarca la variación del presupuesto estimado, tal como se verifica de la documentación que presentó con su recurso de reclamación.

Que de autos se advierte que en instancia de reclamación la recurrente presentó los documentos denominados Notas de Débito Internas, emitidos por ella, por el "repase de gastos pagados a favor de ustedes según relación adjunta" correspondientes a los meses de diciembre de 2014, enero a diciembre de 2015 y enero a diciembre de 2016, por la obra: , a las que se adjuntaron cuadros en los que se detalla unidad operativa, fecha contable, periodo contable, cuenta contable, origen asiento, descripción, soles y UA, y/o cuadros en los que se consigna unidad operativa, cuenta contable, descripción, correlativo, fecha contable, descripción, débito contabilizado, crédito contabilizado y "S/" (folios 9743 a 9876 y 9919 a 9970); sin embargo, la recurrente no presentó documentación adicional que respalde la información contenida en los mencionados documentos, por lo que corresponde mantener el cálculo efectuado por la Administración en este extremo.

Que cabe señalar que el análisis precedente no se contrapone a la Resolución N° 08201-1-2020 y el Informe N° 184-2013/SUNAT, en los extremos invocados por la recurrente, referidos a la aplicación de la NIC 11 y el inciso b) del artículo 63 de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que asimismo, de lo actuado se tiene que la Administración efectuó una valoración conjunta de los medios probatorios presentados y de la evaluación realizada concluyó que las pruebas aportadas no acreditaban de manera suficiente su afirmación referida a que correspondía que la provisión de ingresos por incremento de facturación por las obras subterráneas ascendiera a US\$ 29 380 159,87, y que los costos indirectos por concepto de operaciones de apoyo para la construcción a US\$ 20 642 946,54, siendo que distinto es el caso que la recurrente se encuentre en desacuerdo con el análisis y criterio aplicados por la Administración en cuanto a la documentación presentada, por lo que no resulta aplicable la jurisprudencia invocada al respecto, así como tampoco se verifica la vulneración del principio de buena fe procedimental alegada por aquella.

Que en cuanto a lo argumentado por la recurrente en el sentido que el mismo punto fue analizado en paralelo en la fiscalización del Impuesto a la Renta y del Impuesto General a las Ventas del ejercicio 2016



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

iniciada a _____, así como los argumentos vinculados a ello; es preciso mencionar que la mencionada fiscalización no es materia de análisis en el presente caso y el hecho que la Administración no haya observado algunos conceptos en dicha fiscalización no releva a la recurrente de la obligación de acreditar los conceptos materia de observación en el presente caso; asimismo, lo alegado por la recurrente en el sentido que la Administración aprobó una muestra centrada en los componentes de mayor importe del costo directo, sin incluir los costos indirectos, por lo que resulta contradictorio que repare ese componente por falta de sustento, desconociendo el criterio de muestreo que validó, carece de sustento, pues durante el procedimiento de fiscalización materia de análisis, la Administración le requirió la sustentación de los costos indirectos observados y no cumplió con ello, siendo del caso precisar que aquella no ha acreditado alguna limitación respecto a la presentación de la documentación correspondiente, por lo que no resulta amparable lo manifestado al respecto.

Que sobre lo afirmado por la recurrente en cuanto a que, de haberse requerido una muestra que incluyera los costos indirectos, hubiera llegado a un importe más cercano y se habría verificado que fue diligente en mantener y poner a disposición de la Administración el sustento suficiente, y que no pudo presentar toda la documentación que estaba a su alcance, ya que se encontraba enfrentando otras fiscalizaciones; corresponde indicar que, conforme se establece en los artículos 62 y 87 del Código Tributario, la Administración en ejercicio de su función fiscalizadora se encuentra facultada para exigir a los deudores tributarios, entre otros, sus libros, registros y/o documentos que sustenten la contabilidad y/o que se encuentren relacionados con hechos susceptibles de generar obligaciones tributarias, y los administrados están obligados a proporcionar la información que esta requiera, sobre las actividades del deudor tributario o de terceros con los que guarden relación, de acuerdo a la forma, plazos y condiciones establecidas; por lo que dicho alegato carece de sustento, no advirtiéndose en este caso tampoco la vulneración del principio de buena fe procedimental alegada por la recurrente.

Que ahora bien, al haberse levantado parcialmente la observación formulada al cálculo del ajuste POC efectuado por la recurrente en cuanto al aumento de los costos indirectos, por concepto de operaciones de apoyo para la construcción, conforme con el análisis realizado precedentemente, que tiene incidencia en el importe del reparo, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, a fin de que la Administración reliquide el presente reparo.

1.5. Ajuste a valor de mercado de la tasa de interés pactada con su vinculada Odebrecht Overseas Ltd. incrementándose dicha tasa de 2,5% a 4,75%

Que del punto 5 del Anexo N° 2 a la resolución de determinación impugnada (folio 10181) y del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° _____ (folios 10595/vuelta a 10616/vuelta), se advierte que la Administración reparó el importe de S/ 11 697 487,00, por concepto de ajuste a valor de mercado de los intereses cobrados por la operación realizada por la recurrente con su empresa vinculada _____, consignando como base legal, entre otros, los incisos a), c), d) y e) del numeral 1 del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta.

Que la recurrente sostiene que la documentación que presentó es suficiente, y que la *prime rate* no tiene mejores elementos de comparabilidad que la tasa que empleó, y si fuera el caso, la Administración no acreditó dichos elementos, siendo que la normativa vigente no exige que la comparación sea con la tasa más conservadora, lo que tampoco la hace la más beneficiosa, y además, la selección de la tasa de interés que señala aquella no tiene motivación ni ha sido determinada a partir de un análisis que cumpla lo exigido por la norma. Agrega que, a diferencia de un préstamo regular, la cuenta corriente procura una solución de caja única en búsqueda del oportuno cumplimiento de obligaciones de ella y _____ para que el desarrollo de las actividades ordinarias no se detenga, y que bajo dicho mecanismo financiero no se verifica a un solo deudor o mutuuario ni a un solo acreedor o mutuante, sino que dependiendo de las partidas de "debe" y "haber", será deudor quien obtenga un saldo final negativo y acreedor quien obtenga un saldo final positivo (en cada oportunidad) procedente de la liquidación diaria que se efectúe, pudiendo tener un día una de las partes la condición de deudor y al día siguiente la condición de acreedor, siendo que si bien la Administración identifica las principales características de la cuenta corriente, continúa asimilándolas a las de un préstamo cualquiera, y además, si bien podría contar con una finalidad similar a la de una cuenta corriente o *cash pooling*, no opera de la misma manera.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

Que manifiesta que los motivos por los que la Administración mantiene el reparo son ajenos a la operación bajo análisis, pues esta no involucra a una entidad financiera o bancaria y la ventaja de ello es que no depende de una calificación crediticia, por lo que ser o no mejor cliente es irrelevante, y que la *prime rate* no es el mejor comparable, al recoger el riesgo país del deudor, ya que la tasa impuesta por la Administración corresponde a un préstamo con i) plazo determinado, ii) un solo acreedor, y iii) un retorno bajo un cronograma de pagos o cuotas, siendo que ninguno de esos elementos se verifica en el mecanismo de caja centralizada, y además, el solo hecho de elegir la *prime rate* como mejor comparable y defender su uso argumentando que es la tasa más conservadora, demuestra el error en el que incurre la Administración, pues sin efectuar ningún análisis de comparabilidad válido o bajo los métodos aceptados, que es lo que exige la normativa sobre precios de transferencia, pretende aplicar la tasa de interés que publica el Banco Central de Bahamas, la cual asciende a 4,75%, lo que no tiene justificación normativa ni responde a una determinación exigida por la norma vigente.

Que menciona que el análisis de comparabilidad regulado por la Ley del Impuesto a la Renta determina el análisis funcional de una operación en la que resultan aplicables las normas de precios de transferencia, y que el propósito del análisis funcional consiste en determinar si resulta razonable que la empresa vinculada realice determinadas actividades por la retribución pactada, que en su caso se genera con los intereses de la cuenta corriente, lo que permite concluir si dichas actividades también serían realizadas por una empresa independiente, siendo que sin un análisis funcional de las empresas y la operación en concreto no se podrían determinar las características, funciones, riesgos, términos, circunstancias o estrategias, que permitan elegir un comparable válido que permita verificar si una operación se encuentra a valor de mercado y cumple con el principio de plena competencia, sin embargo, la Administración omitió realizar el análisis funcional requerido por la Guías de la OCDE, no consideró las características principales de un contrato de cuenta corriente y concluyó sin ningún tipo de análisis que la operación consistía en un préstamo, por lo que debía tomarse como comparable una tasa de interés establecida para préstamos por el Banco Central de Reserva de Bahamas, y además, un contrato de cuenta corriente no es una operación de préstamo, sino un mecanismo de financiamiento basado en un sistema de caja única, en el que no hay montos a ser restituidos propiamente, sino que permite la asignación de flujos entre ella y otros vehículos o proyectos, y solo si a partir de la liquidación se determina que mantiene un saldo deudor, se configurará una "deuda" que acreditará los intereses correspondientes, y a su vez, si se determina que mantiene un saldo acreedor, se configurará una "acreencia" en su favor, por la que deberán acreditarle los intereses correspondientes.

Que afirma que si la Administración hubiera realizado un análisis funcional de la operación hubiera podido identificar todas las diferencias que existen entre un préstamo y un contrato de cuenta corriente, y que las principales diferencias entre una cuenta corriente y el resto de los contratos de préstamo son que un contrato de préstamo tiene un plazo determinado, tiene la necesidad de recurrir a garantías, y tiene un solo deudor y acreedor, mientras que el contrato de cuenta corriente no, siendo que en este último contrato no se cuenta con un saldo inicial y final, ya que el saldo inicial suele ser revolvente, es decir, puede incrementarse o reducirse, lo que permite concluir que las funciones y riesgos de los mencionados contratos son diferentes, por lo que tomar como comparable una tasa bancaria publicada en una página web, en la que no se reflejan los riesgos ni funciones de las partes involucradas es un error en el que incurre la Administración, y perjudica a ella y otros contribuyentes que recurran a tales financiamientos y se les imponga un falso comparable, y además, el ajuste que pretende realizar la Administración omite las características principales de la operación y no toma en cuenta la diferencia de riesgos involucrados entre un contrato de préstamo y un contrato de cuenta corriente. Añade que, de los 11 elementos que debe incluir el análisis de comparabilidad, de acuerdo con el artículo 110 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, la Administración únicamente hizo referencia a 6 para sustentar la observación, describiéndolos de manera general y sin hacer mayor análisis de su aplicación al caso concreto, siendo que no realiza un análisis de la dinámica de una cuenta corriente y la confunde con un contrato de préstamo, y posteriormente, realiza un promedio de las tasas de interés del Banco Central de Bahamas, y además, sin establecer un rango intercuartil o alguna justificación de su elección, aquella indica que son dichas tasas las que deberían ser consideradas como las que se encuentran a valor de mercado, por lo que tasa que pretende usar la Administración no es adecuada y no existe soporte legal que habilite su aplicación. Cita la Resolución del Tribunal Fiscal N° 08044-1-2022.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos y señala que la Administración omitió efectuar el análisis funcional exigido por la Ley del Impuesto a la Renta, su reglamento y las Guías de la OCDE, y



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

concluyó sin sustento técnico suficiente que la operación era un préstamo, tomando como comparable una tasa bancaria publicada por el Banco Central de Bahamas, por lo que el ajuste de precios de transferencia carece de fundamento legal y técnico, ya que no considera las diferencias sustanciales entre un préstamo y una cuenta corriente remunerada, ni evalúa adecuadamente los riesgos de la operación, lo que vuelve inválido el reparo formulado.

Que por su parte, la Administración señala que, del análisis de los elementos de comparabilidad que efectuó, se tiene que las tasas de interés publicadas por el Banco Central de Bahamas y consideradas por el área acotadora como comparables de la operación analizada, cumplen con mayores y más importantes elementos de comparabilidad frente a las tasas de interés publicadas por la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP⁴⁴, utilizada por la recurrente, que no solo no cumple varios de los mencionados elementos (como país de residencia del deudor y plazo de amortización) sino que cumple en menor medida y en elementos de menor incidencia en relación con la operación analizada (como nivel de solvencia del deudor y calificación del riesgo), por lo que las tasas de interés publicadas por el Banco Central de Bahamas resultan el mejor comparable a efectos de verificar si la tasa de interés pactada por la recurrente y su vinculada OOL se encontraba a valor de mercado.

Que de autos se tiene que mediante el Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folios 10595/vuelta a 10616/vuelta), la Administración comunicó a la recurrente que, como resultado de la revisión de su Reporte Local del ejercicio 2016 y de la información proporcionada durante el procedimiento de fiscalización, se tiene que, por sus operaciones en el ámbito del régimen de precios de transferencia del ejercicio 2016, presentó la declaración informativa de precios de transferencia – Reporte Local, consistente en la parte descriptiva de dicho reporte y los archivos en formato Excel respecto a los métodos de precios de transferencia y el formato de control; y que la transacción sujeta a análisis serían los intereses generados por el préstamo realizado a la vinculada , que originó ingresos por intereses devengados; siendo que respecto a dicha transacción, la recurrente proporcionó el contrato de cuenta corriente con intereses de 3 de enero de 2011, celebrado entre ella y , y sus adendas, en el que se señala lo siguiente:

- El punto 1.3 de la cláusula primera indica que ambas partes pertenecen al mismo grupo económico y están interesadas en mantener entre sí una cuenta corriente con intereses.
- En la cláusula segunda, referida al objeto del contrato, las partes acuerdan convertir sus créditos en partidas del "debe" y "haber", de modo que solo resulte exigible la diferencia final procedente de la liquidación diaria; siendo aplicables a los saldos diarios los intereses de mercado correspondientes.
- En la cláusula tercera se convino que los intereses compensatorios se calcularán con base en una tasa efectiva anual de mercado ascendente a 3,5% (360 días) desde la fecha de suscripción del contrato (3 de enero de 2011).
- Los puntos 4.2 y 4.3 de la cláusula cuarta establecen que el pago de los intereses será considerado como parte de los saldos (acreedor o deudor) de la cuenta corriente, y el pago de los intereses deberá realizarse en la moneda de la obligación.
- En la Adenda N° 1 de 3 de marzo de 2014, se modificó la cláusula tercera del contrato, estableciéndose que los indicados saldos diarios devengarán intereses compensatorios a una tasa efectiva anual de mercado (360 días) ascendente a 2,30% para créditos en dólares y 6,15% para créditos en soles.
- En la Adenda N° 2 de 1 de abril de 2014, se modificó la indicada cláusula tercera del contrato, acordándose que los indicados saldos diarios devengarán intereses compensatorios a una tasa efectiva anual de mercado (360 días) ascendente a 2,50% para créditos en dólares y 6,15% para créditos en soles.

Que así, indicó que la tasa de interés aplicada por la recurrente para el ejercicio 2016 respecto a los saldos diarios en dólares estadounidenses es de 2,50%; asimismo, señaló los datos a nivel de totales de la cuenta corriente (en dólares estadounidenses) objeto del mencionado contrato, de acuerdo con la información proporcionada durante la fiscalización, precisando que dicha cuenta corriente que generaba el cobro de intereses a la recurrente sería materia de análisis.

⁴⁴ En adelante, SBS.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

Que anotó que, de acuerdo con la parte descriptiva del Reporte Local del ejercicio 2016, la recurrente evaluó la aplicabilidad del método de Precio Comparable No Controlado⁴⁵ para el análisis de la operación de la cuenta corriente mantenida con [redacted] y que descartó la aplicación del método del PCNC con comparables internos y utilizó el PCNC con comparables externos, seleccionando como comparables las tasas de interés de mercado publicadas por la SBS, por lo que seleccionó como parámetros de comparación externos a las tasas de interés activas de créditos en moneda extranjera para plazos de hasta 30 días para clientes clasificados como corporativos. Asimismo, en los Estudios Técnicos de Precios de Transferencia de los ejercicios 2011 a 2015, la recurrente también analiza la operación de ingresos por intereses provenientes del mencionado contrato de cuenta corriente con intereses, y también utiliza el mismo comparable externo, es decir, las tasas de interés de mercado publicadas diariamente por la SBS con plazos de hasta 30 días, señalando respecto a las mencionadas tasas de interés, que si bien no consideran ciertos elementos necesarios para la comparabilidad (por ejemplo, las tasas utilizadas son promedios), permiten realizar un análisis razonable de la operación de la cuenta corriente mantenida entre ella y [redacted], por lo que las utiliza como comparables, siendo que la recurrente concluye en base al detalle de los rangos intercuantiles mensuales de las tasas de interés activas en moneda extranjera (US\$) por un plazo de hasta 30 días vigentes durante el ejercicio 2016, que las tasas de interés pactadas entre ella y [redacted] por la cuenta corriente en moneda extranjera durante dicho ejercicio se encontraron dentro del rango intercuartil promedio anual de tasas de interés de mercado.

Que señaló que coincidía con la recurrente en que es el PCNC, utilizando comparables externos, el método que mejor compatibiliza con la operación sujeta a análisis, sin embargo, discrepaba de las tasas de interés activas de la SBS, tomadas como comparables, para determinar si dichas operaciones se encuentran a valores de mercado, por los siguientes motivos:

- A fin de verificar si la transacción por los intereses devengados por la cuenta corriente mantenida con [redacted] durante el ejercicio 2016 se realizó a valores de mercado, analizaría la tasa de interés pactada con dicha vinculada, de lo que se tenía que la tasa de interés activa debía reflejar el riesgo de que el prestatario (tomador del préstamo) no cumplía con devolver el préstamo, y respecto al riesgo del prestamista (la recurrente), dado que el prestatario ([redacted]) se encontraba domiciliado en Bahamas y que la tasa de interés debía recoger el riesgo de no pago (default), no era económicamente adecuado utilizar tasas de interés del país del prestamista (SBS - Perú) sino aquellas que reflejaran el riesgo sistémico (país, sector, política monetaria y regulación), al que se encontraba expuesto el país del deudor (Bahamas).
- Realizó una búsqueda en el sistema financiero de Bahamas y encontró en la página web del Banco Central de Bahamas, tasas activas de interés comerciales, que recogen, entre otros, el riesgo país del deudor, por lo que serían, técnicamente, mejores comparables, y por otro lado, dado que los desembolsos realizados por la recurrente durante el ejercicio 2016 a favor de su vinculada superan en promedio el importe de US\$ 5 000 000,00, se eligió usar, conservadoramente, la *prime rate* o tasa de interés preferencial, que es la tasa de interés más baja que los bancos comerciales cobran a sus mejores clientes.
- En vista de que las tasas de interés publicadas por el Banco Central de Bahamas corresponden a préstamos en dólares de Bahamas y el préstamo analizado es en dólares de los Estados Unidos de América, se debía determinar si era necesario ajustar la tasa de interés de Bahamas en función a la depreciación o apreciación del dólar de Estados Unidos de América frente al dólar de Bahamas; y, de acuerdo con la Política Monetaria en Bahamas, existe paridad en el tipo de cambio, entre el dólar de Bahamas y el dólar de los Estados Unidos de América, por lo que no era necesario realizar un ajuste para mejorar la comparabilidad de la tasa de interés utilizada, y por tanto, las tasas de interés activas comerciales seleccionadas comparables a la operación analizada eran las que se detallaban en el Cuadro N° 3 del mencionado requerimiento (folio 10624/vuelta); siendo que la tasa promedio publicada por el Central Bank of Bahamas se corroboraba con la tasa promedio publicada por el Banco Mundial, la cual era de 4,75%.

Que en ese sentido, respecto de la determinación del ajuste por precios de transferencia, la Administración señaló que la aplicación del método del PCNC con comparables externos consistía en comparar la tasa de

⁴⁵ En adelante, PCNC.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

interés en dólares de los Estados Unidos de América pactada por la recurrente con OOL en cuanto a las tasas de interés activas comerciales del mercado de Bahamas; y que dado que las tasas de interés (2,50%) pactadas entre las partes vinculadas eran inferiores a las de mercado (4,75%), le correspondía efectuar el ajuste para efectos tributarios, de acuerdo con el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 110 de su reglamento, para lo cual consideraba la cláusula segunda, sobre intereses, de la Adenda N° 1 del contrato antes mencionado, en la se establecía que los saldos diarios devengarían intereses compensatorios, y el punto 4.2 de la cláusula cuarta, sobre las condiciones de pago del citado contrato, según el cual el pago de los intereses sería considerado como parte de los saldos (acreedor y deudor) de la cuenta corriente, siendo que los saldos diarios de la cuenta corriente fueron proporcionados por la recurrente durante el procedimiento de fiscalización; y, en ese sentido, calculó los intereses diarios según el detalle contenido en el Anexo N° 2 del mencionado requerimiento (folios 10618/vuelta a 10621) y obtuvo la determinación del ajuste al valor de mercado para efectos del Impuesto a la Renta, detallada en el Cuadro N° 4 del referido requerimiento (folio 10623). Por lo tanto, de tener opinión en contrario, le solicitó a la recurrente que presentara por escrito los argumentos que sustentaran su posición, indicando la base legal correspondiente, y que adjuntara la documentación que demuestre sus argumentos.

Que en el Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 10595/vuelta a 10616/vuelta), la Administración dejó constancia que la recurrente presentó escritos en los que señaló, entre otros, lo siguiente:

- La Administración no consideró que conforme con el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta, se deben tener en cuenta distintos elementos, entre los que se encuentran las características de las operaciones, las funciones económicas, los términos contractuales y las circunstancias económicas del mercado, sin embargo, aquella ha listado las características de las operaciones establecidas en el reglamento de la mencionada ley sin efectuar un análisis en orden de relevancia, obviando las directrices de la citada ley para hacer el análisis transaccional, siendo que las características de la operación son distintas a las de los parámetros utilizados, y no se puede sostener que todas se encuentran en el mismo rango y hacer una mera operación aritmética simple contando los elementos, por lo que el análisis efectuado por la Administración no es correcto y el ajuste propuesto debe ser dejado sin efecto.
- Para cualquier eventual ajuste o reparo que pretenda formular la Administración, se deberá tomar en cuenta lo siguiente: i) La conversión de los créditos en partidas de "debe" y "haber" era lo que definía qué condición tendría ella y (acreedor o deudor) con la liquidación diaria, y no la suscripción de un contrato, como ocurre con un préstamo, y ii) como consecuencia de la liquidación anual del 2016, que a su vez se basó en las liquidaciones diarias durante dicho ejercicio, se determinó que le debía un saldo que generaría un ingreso gravado con el Impuesto a la Renta por concepto de intereses, no obstante, la sola existencia de la cuenta corriente no permite anticipar quién será deudor ni acreedor, en la medida que no se conoce de forma anticipada como se va a manejar la disponibilidad y necesidad de caja de ambas entidades.
- no es el deudor de la transacción materia de análisis, puesto que tratándose de una cuenta corriente esta condición de deudor no es fija, sino que depende del movimiento de las liquidaciones diarias del "debe" y "haber", por lo que resultaba razonable que su declaración de precios de transferencia y el estudio que la respalda, amparada en el método de PCNC, utilice como referente las tasas de interés activas publicadas por la SBS como comparables adecuados, y además, no existe disposición alguna en la Ley del Impuesto a la Renta que la obligue a aplicar para fines de precios de transferencia tasas establecidas de forma estándar según la legislación o prácticas de una jurisdicción extranjera, como sería en este caso Bahamas, sin efectuar ningún análisis de comparabilidad válido. Por tanto, una operación de *cash pooling*, que no es una operación de crédito ordinaria, que cuenta con garantías cruzadas e involucra estructuralmente un riesgo menor, debería sujetarse a una tasa de interés más reducida.

Que asimismo, en el mencionado resultado la Administración dejó constancia de la documentación presentada por la recurrente, y señaló respecto al análisis de las características de las operaciones financieras establecidas en el literal a) del numeral 1) del artículo 110 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, en cuanto a las operaciones comparables establecidas por la recurrente y aquella, lo siguiente:



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

- Monto principal: Conforme señala la recurrente, las tasas de interés activas en dólares publicadas en la página web de la SBS están clasificadas por tipo del deudor (corporativos, grandes empresas, medianas empresas, pequeñas empresas y microempresas), y no se clasifican por el monto del principal prestado, siendo que, en el caso de la *prime rate* o tasa de interés preferencial, publicada por el Banco Central de Bahamas, tampoco se indica el monto del principal prestado. Asimismo, la recurrente no demostró mediante la exhibición de los estados financieros auditados más recientes del deudor (), que este cumpla con el requisito de tener ventas anuales de 200 millones en los dos últimos años, que es información que la Administración se encuentra limitada de obtener, al no contar con un convenio de intercambio de información vigente o un convenio para eliminar la doble imposición con cláusula de intercambio de información con Bahamas. Por lo tanto, respecto de este elemento, las tasas de interés de la SBS y las tasas de interés que publica el Banco Central de Bahamas se encuentran en similar situación, no pudiendo afirmarse que una es mejor comparable en este elemento de comparabilidad.
- Plazo o período de amortización: Se ha corroborado que las tasas de interés que publica la SBS están clasificadas por el plazo de los préstamos, siendo que respecto a las tasas de interés vigentes en Bahamas, publicadas por el Banco Central de Bahamas, no se cuenta con información sobre el plazo o período de amortización, sin embargo, al ser la tasa de interés más baja que los bancos comerciales cobran a sus clientes y a partir de la cual los bancos fijan los tipos de interés de los préstamos al sector privado, la falta de información respecto al plazo de los préstamos no perjudica a la recurrente, por lo tanto, las tasas de interés publicadas por la SBS cumplen con el elemento referido al plazo del préstamo.
- Garantías: Al igual que las tasas de interés publicadas por la SBS, la *prime rate* publicada por el Banco Central de Bahamas se refiere a operaciones financieras por las cuales no se señala si fueron o no realizadas con garantía, por lo tanto, respecto al elemento de comparabilidad garantías, ambas tasas de interés están en la misma condición, es decir, para ninguna se señala si las operaciones financieras se realizaron con garantías.
- Solvencia del deudor: De la Directiva SBS N° SBS-DIR-SEE-113-05, que establece la metodología para el cálculo de las tasas de interés activas, se tiene que las tasas de interés que publica la SBS se refieren a préstamos realizados por los bancos y empresas financieras locales a deudores domiciliados en Perú, los mismos que son reportados por estas entidades financieras a la SBS mediante el Reporte 6-D, y al referirse a préstamos realizados a deudores domiciliados en Perú, estas tasas han tenido en cuenta la solvencia de los deudores peruanos mas no de deudores de Bahamas, por lo tanto, no es exacto lo que señala la recurrente respecto a que el elemento de solvencia y calificación de riesgo del deudor (empresa de Bahamas) se encuentra incluido en las tasas de la SBS, siendo que la tasa *prime rate* publicada por el Banco Central de Bahamas se refiere a operaciones financieras realizadas en el mercado de Bahamas, por lo tanto, estas tasas han tenido en cuenta la solvencia de los deudores domiciliados en Bahamas. En consecuencia, dado que en el préstamo analizado el deudor domicilia en Bahamas, respecto al elemento solvencia del deudor, las tasas de interés publicadas por el Banco Central de Bahamas resultan ser mejores comparables que las tasas de interés publicadas por la SBS.
- Monto de las comisiones: La tasa de interés *prime rate* publicada por el Banco Central de Bahamas comprende operaciones financieras sin comisiones, esto en la medida que el documento fuente (Quarterly Statistical Digest) no tiene aclaración que lleve a concluir que incluye comisiones, por lo que no se requiere ajustes por este motivo. Por tanto, las tasas de interés publicadas por el Banco Central de Bahamas y las tasas de interés publicadas por la SBS se encuentran en similares condiciones al no considerar las comisiones.
- Calificación del riesgo: Las tasas de interés que publica la SBS se refieren a préstamos realizados por los bancos y empresas financieras locales a deudores domiciliados en Perú, las mismas que son reportadas por estas entidades financieras a la SBS mediante el Reporte 6-D, y al referirse a préstamos realizados a deudores domiciliados en Perú, estas tasas han tenido en cuenta la calificación de riesgo de los deudores peruanos, siendo que las tasas *prime rate* publicadas por el Banco Central de Bahamas se refieren a operaciones financieras realizadas en el mercado de Bahamas, por lo que estas tasas han tenido en cuenta la calificación de riesgo de los deudores domiciliados en Bahamas. Por tanto, en el préstamo analizado el deudor domiciliado en Bahamas, respecto al elemento calificación de riesgo



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

del deudor, las tasas de interés publicadas por el Banco Central de Bahamas resultan ser mejores comparables que las tasas de interés publicadas por la SBS.

- País de residencia del deudor: En el ejercicio 2016, los saldos diarios de la cuenta corriente mantenida entre la recurrente y han sido siempre cuentas por cobrar a favor de la recurrente, es decir, el deudor siempre fue la vinculada domiciliada en Bahamas, por lo que las tasas de interés que corresponde utilizar son las de Bahamas, siendo que, respecto a lo señalado por la recurrente, en relación con este elemento: i) El prestatario se encuentra domiciliado en Bahamas y la tasa de interés debe recoger el riesgo de no pago, por lo que las tasas de interés a utilizar deben reflejar el riesgo sistémico (país, sector, política monetaria y regulación), al que se encuentra expuesto el país del deudor (Bahamas), ii) La recurrente no aporta información respecto a las tasas utilizadas en los financiamientos que señala existen en Bahamas, en los que se utilizó un adecuado perfil de riesgo acorde con la transacción controlada, iii) la TAMEX incluye diferentes operaciones de crédito con clientes de distinto riesgo crediticio y la *prime rate* es la tasa de interés más baja que cobran los bancos comerciales en los préstamos a sus mejores clientes, por lo que las tasas no son equivalentes como señala la recurrente, pues mientras que la TAMEX incluye distintos riesgos crediticios, la *prime rate* es la tasa de interés más baja para operaciones de préstamo con los mejores clientes, es decir, los de menor riesgo, y por tanto, respecto al elemento "país de residencia del deudor", las tasas de interés publicadas por el Banco Central de Bahamas resultan ser mejores comparables que las tasas de interés publicadas por la SBS.
- Moneda: la *prime rate* de Bahamas corresponde a préstamos en dólares de Bahamas, sin embargo, la Política Monetaria de Bahamas establece que existe paridad en el tipo de cambio entre el dólar de Bahamas y el dólar de los Estados Unidos de América, por lo que no es necesario hacer un ajuste para mejorar la comparabilidad, por lo que las tasas de interés publicadas por el Banco Central de Bahamas y las tasas de interés publicadas por la SBS, respecto a este elemento de comparabilidad, se encuentran en las mismas condiciones.
- Fecha: Las tasas de interés publicadas por la SBS, al ser el promedio de las tasas de interés de los últimos 30 días útiles, son el promedio de las tasas de interés de un mes y medio calendario, y las tasas de interés publicadas por el Banco Central de Bahamas corresponden a las tasas de interés vigentes en cada mes, siendo que en vista que la operación analizada genera intereses diarios, respecto al elemento de comparabilidad fecha, la tasa más exacta es aquella que se refiere a períodos más cortos, por lo que la *prime rate* publicada por el Banco Central de Bahamas resulta ser un mejor comparable que las tasas de interés publicadas por la SBS, debido a que se refieren a tasas vigentes en un mes calendario.
- Otros pagos o cargos: Se considera que este punto no es aplicable en vista que no se tiene conocimiento de que existan otros pagos o cargos asociados a la operación materia de análisis, siendo que con relación al elemento de comparabilidad "tasa de interés", materia de análisis, no resulta lógico considerar este elemento, a fin de determinar si el mismo está a nivel de mercado o no.
- Del análisis de los elementos de comparabilidad se aprecia que las tasas de interés publicadas por el Banco Central de Bahamas cumplen con cinco elementos de comparabilidad, mientras que las tasas de interés publicadas por la SBS cumplen con dos elementos de comparabilidad, por lo que las tasas de interés publicadas por el Banco Central de Bahamas son mejores comparables, siendo que de acuerdo con lo previsto en el artículo 110 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, las características precisadas para el análisis de comparabilidad solo ejemplifican las cuestiones que se debe tener en cuenta y no constituyen un conjunto de características que obligatoriamente deberían cumplirse, por lo tanto, tomando en consideración lo señalado por las Guías de la OCDE sobre las limitaciones en la disponibilidad de comparables (apartado A.4.5), de manera pragmática, se identifica que la alternativa más fiable es tomar como comparables las tasas de interés del Banco Central de Bahamas, y además, se considera más fiable porque dicha opción cumple cinco características y la opción de la recurrente cumple solo dos características.

Que además, anotó lo siguiente:

- Para afirmar que existe paridad cambiaria, se basó en lo publicado en la página web del Banco Central de Bahamas respecto a la Política Monetaria de Bahamas, pues, a fin de comprender la autoridad de dicho banco, es importante revisar su misión, funciones y objetivos, siendo que de la mencionada



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

página, se tiene que el aludido banco tiene como misión fomentar un ambiente de estabilidad monetaria y uno de sus principales objetivos es salvaguardar el valor externo del dólar de las Bahamas, que se fija en una paridad de 1:1 con el dólar de los Estados Unidos de América, y además, en la página web <http://www.xe.com/currencytables> se encontró el tipo de cambio del dólar de los Estados Unidos de América por dólar de Bahamas para el año 2016 y el resultado fue el mismo, por lo que reafirma la existencia de paridad entre ambas monedas.

- De acuerdo con el artículo 114 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, cuando existan dos o más operaciones comparables se deberá obtener un rango de precios, por lo que este rango no es necesario cuando se tiene un solo comparable, como el caso de la tasa *prime rate* del Banco Central de Bahamas, respecto de la cual demostró que es la comparable más fiable.
- Evaluó la condición de deudor o acreedor de la recurrente en el ejercicio 2016, a fin de determinar el valor de mercado de la tasa de interés, y los saldos diarios de la cuenta corriente han sido siempre cuentas por cobrar a favor de la recurrente, siendo que, a fin de determinar la tasa de interés comparable buscó la tasa que mejor refleje el valor de mercado del costo del dinero otorgado a , en aplicación del contrato de cuenta corriente con intereses, para lo cual basó su análisis en lo establecido en el artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 110 de su reglamento en lo referido a transacciones financieras, independientemente de si era un préstamo comercial o una cuenta corriente.
- Las tasas de interés publicadas por la SBS también se encuentran influenciadas por el Banco Central de Bahamas, aun cuando las tasas finalmente son determinadas en el mercado financiero, por lo que se reafirma en el uso de comparables del Banco Central de Bahamas por considerar que es una información confiable que terceros independientes habrían pactado.

Que en ese sentido, la Administración concluyó lo siguiente:

- Tanto las tasas de interés publicadas por la SBS como la *prime rate* publicada por el Banco Central de Bahamas no consideran algunos elementos que la norma propone tener en cuenta para efectuar la comparabilidad, sin embargo, existen características determinantes que permiten concluir qué tasa es un mejor comparable para la transacción materia de análisis: i) la tasa de interés seleccionada por la recurrente no considera el riesgo relacionado con el país de residencia del deudor, siendo que el deudor es una empresa residente en Bahamas, sin embargo, la recurrente ha utilizado como comparables las tasas de interés que se aplican en el Perú, que es más bien el país de residencia del acreedor o prestamista, ii) No sería económicamente adecuado utilizar las tasas de interés del país del prestamista (SBS-Perú) en la medida que no reflejan el riesgo sistémico (país, sector, política monetaria y regulación), al que se encuentra expuesto el país del deudor (Bahamas), y por lo tanto, el riesgo al que se encuentra expuesto la recuperación del préstamo, y iii) la tasa de interés *prime rate* publicada por el Banco Central de Bahamas es una tasa conservadora, ya que es la tasa de interés activa más baja de mercado, que los bancos comerciales de Bahamas cobran en los préstamos a sus mejores clientes, por lo que al ser la tasa más baja del país del deudor no causa perjuicio a los intereses de la recurrente.
- Ha quedado demostrada la paridad entre el dólar de los Estados Unidos de América y el dólar de Bahamas.
- Considera confiable la información del Banco Central de Bahamas por provenir de un organismo de gobierno y la forma general que se presenta (tasas establecidas por los bancos comerciales para sus operaciones con el público) garantiza que serían tasas que terceros independientes habrían acordado, siendo además, que en este extremo las tasas de la SBS tienen características similares. Por lo tanto, mantuvo su observación, que se calculó aplicando el método del PCNC con comparables externos, para lo cual comparó la tasa de interés en dólares de los Estados Unidos de América pactada por la recurrente con , respecto de las tasas de interés activas comerciales del mercado de Bahamas, de cuyo resultado observó que la tasa de interés (2,50%) pactada entre las partes vinculadas es inferior a las de mercado (4,75%), por lo que correspondía que efectuara el ajuste para efectos tributarios, de acuerdo con las normas antes citadas, y en ese sentido, calculó los intereses diarios según el detalle contenido en el Anexo N° 2 adjunto del mencionado requerimiento (folios 10618/vuelta a 10621) y determinó el ajuste del Impuesto a la Renta, detallado en el Cuadro N° 5 del mencionado resultado (folio 10597/vuelta).



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

Que posteriormente, a través del punto 8 del Anexo N° 1 del Requerimiento N° (folio 335), emitido al amparo del artículo 75 del Código Tributario, la Administración comunicó a la recurrente las conclusiones del procedimiento de fiscalización, entre ellas, la observación antes señalada, a efectos de que presentara sus descargos.

Que en respuesta a lo solicitado, la recurrente presentó un escrito de 21 de octubre de 2022 (folios 197 a 202), en el que reiteró sus argumentos.

Que en el punto 8 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 157 a 159), la Administración dejó constancia del escrito presentado por la recurrente, y señaló que no esgrimió argumentos adicionales ni adjuntó documentación distinta a la presentada anteriormente, por lo que mantuvo su observación.

Que el primer párrafo del artículo 32 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 28655, establece que en los casos de ventas, aportes de bienes y demás transferencias de propiedad, de prestación de servicios y cualquier otro tipo de transacción a cualquier título, el valor asignado a los bienes, servicios y demás prestaciones, para efectos del impuesto, será el de mercado; y si el valor asignado difiere de este, sea por sobrevaluación o subvaluación, la SUNAT procederá a ajustarlo tanto para el adquirente como para el transferente.

Que el numeral 4 del anotado artículo 32, vigente en el ejercicio acotado, disponía que para los efectos de la ley se considerará valor de mercado para las transacciones entre partes vinculadas o que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición, los precios y monto de las contraprestaciones que hubieran sido acordados con o entre partes independientes en transacciones comparables, en condiciones iguales o similares, de acuerdo con lo establecido por el artículo 32-A.

Que es del caso señalar que el numeral 4 del artículo 32 de la mencionada ley recoge a nivel de la legislación interna el denominado "principio de libre concurrencia" o "*arm's length principle*", según el cual los precios acordados en transacciones entre partes vinculadas deben corresponder a los que habrían sido fijados en transacciones entre partes independientes, en condiciones iguales o similares. Dicho principio encuentra su regulación en nuestra legislación en el artículo 32-A de la citada ley, el cual establece que en la determinación del valor de mercado a que se refiere el numeral 4 del artículo 32 antes mencionado, deberá tenerse en cuenta las disposiciones del aludido artículo, las cuales detallan y desarrollan lo que a nivel internacional se conoce como "normas de precios de transferencia".

Que de acuerdo con el inciso d) del artículo 32-A citado, las transacciones a que se refiere el numeral 4) del artículo 32 son comparables con una realizada entre partes independientes, en condiciones iguales o similares, cuando se cumple al menos una de las dos condiciones siguientes: (1) que ninguna de las diferencias que existan entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan pueda afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad; o (2) que aun cuando existan diferencias entre las transacciones objeto de comparación o entre las características de las partes que las realizan, que puedan afectar materialmente el precio, monto de contraprestaciones o margen de utilidad, dichas diferencias pueden ser eliminadas a través de ajustes razonables.

Que el mencionado inciso d) agrega que para determinar si las transacciones son comparables se tomarán en cuenta aquellos elementos o circunstancias que reflejen en mayor medida la realidad económica de las transacciones, dependiendo del método seleccionado, considerando, entre otros, los siguientes elementos: (i) las características de las operaciones; (ii) las funciones o actividades económicas, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación; (iii) los términos contractuales; (iv) las circunstancias económicas o de mercado; y (v) las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado. Añade que cuando para efectos de determinar transacciones comparables, no se cuente con información local disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empresas extranjeras, debiendo hacer los ajustes necesarios para reflejar las diferencias en los mercados.

Que el inciso e) del citado artículo 32-A, que alude a los métodos utilizados, señala que los precios de las transacciones sujetas al ámbito de aplicación de este artículo serán determinados conforme a cualquiera



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

de los métodos internacionalmente aceptados que se mencionan en dicho inciso, para cuyo efecto deberá considerarse el que resulte más apropiado para reflejar la realidad económica de la operación.

Que entre dichos métodos, el numeral 1 del inciso e) del citado artículo 32-A, se refiere al método del PCNC, que consiste en determinar el valor de mercado de bienes y servicios entre partes vinculadas considerando el precio o el monto de las contraprestaciones que hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Que por su parte, el artículo 110 del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 258-2012-EF, dispone en los incisos a) y b) de su numeral 1 que, a efectos de determinar si las transacciones son comparables de acuerdo con lo establecido en el inciso d) del artículo 32-A de la ley, se tendrá en cuenta las características de las operaciones incluyendo: a) en el caso de transacciones financieras, elementos tales como: i) el monto del principal, ii) plazo o período de amortización, iii) garantías, iv) solvencia del deudor, v) tasa de interés, vi) monto de las comisiones, vii) calificación del riesgo, viii) país de residencia del deudor, ix) moneda, x) fecha, y xi) cualquier otro pago o cargo, que se realice o practique en virtud de las mismas; y b) en el caso de prestación de servicios, elementos tales como: i) la naturaleza del servicio, y ii) la duración del servicio.

Que el numeral 2 del mencionado artículo 110 señala que la comparación de las funciones llevadas a cabo por las partes está basada en un análisis funcional que tiene como objeto identificar y comparar las actividades económicamente significativas y las responsabilidades asumidas por las partes independientes y por las partes vinculadas, con incidencia en su estructura y organización.

Que los incisos c) y d) del numeral 3 del aludido artículo 110 señalan que también se debe tener en cuenta los términos contractuales, incluyendo, entre otros: c) las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos entre las partes que podrían basarse en: (i) las cláusulas contractuales definidas explícita e implícitamente, y ii) la conducta de las partes en la transacción y los principios económicos que generalmente rigen las relaciones entre partes independientes; y d) la duración del contrato.

Que de otro lado, las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y a Administraciones Tributarias publicadas por la OCDE en julio de 2010, y aplicables para la interpretación del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta⁴⁶, respecto al análisis de comparabilidad, indican que: *"... al efectuar la comparación se debe tener en cuenta las diferencias significativas entre las operaciones o entre las empresas comparadas. Para poder determinar el grado real de comparabilidad es necesario valorar las características de las operaciones, o de las empresas, que hubieran podido influir en las condiciones de la negociación en el mercado libre, y realizar así los ajustes apropiados para establecer las condiciones de plena competencia (o un rango de las mismas). Las características o "factores de comparabilidad" que pueden ser importantes para determinar la comparabilidad son las características de la propiedad o de los servicios transmitidos, las funciones desempeñadas por las partes (teniendo en cuenta los activos utilizados y riesgos asumidos), las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas de las partes y las estrategias empresariales que estas persiguen..."* (párrafo 1.36).

Que sobre el factor "Características de los bienes o de los servicios" refieren las citadas directrices que: *"Dependiendo del método de determinación de precios de transferencia debe concedérsele mayor o menor importancia a este factor. Entre los métodos descritos (...) la exigencia de comparabilidad de los bienes y servicios es más estricta para el método de precio libre comparable. Conforme a este método, toda diferencia significativa en las características de los bienes o de los servicios puede afectar al precio, por lo que exige la consideración de un ajuste"* (párrafo 1.40).

Que este Tribunal ha sostenido en las Resoluciones N° 05608-1-2017 y 00385-10-2019, entre otras, que la aplicación del método del PCNC, en el caso de operaciones de préstamo, implica la comparación de las tasas de interés de operaciones de préstamo realizadas en condiciones iguales o similares a las operaciones de préstamo realizadas con partes vinculadas, para lo cual debe evaluarse cada una de las transacciones, considerando para ello las características de las operaciones, las funciones o actividades económicas, los términos contractuales, las circunstancias económicas o de mercado, entre otras.

⁴⁶ De conformidad con el inciso h) del artículo 32-A de la ley.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

Que en la Resolución N° 00652-3-2019, este Tribunal ha indicado que para determinar el valor de transacciones realizadas entre partes vinculadas, corresponde considerar los valores de transacciones realizadas entre partes independientes, es decir, las efectuadas entre el sujeto fiscalizado y terceros independientes o, en su defecto, entre sujetos no vinculados, debiendo en todo caso tratarse de transacciones comparables, que serán tales cuando se hayan llevado a cabo en condiciones iguales o similares a la transacción a analizar, por lo que las diferencias que existan entre las operaciones objeto de comparación no pueden afectar materialmente el precio, y, en caso existan, deberán poder ser eliminadas a través de ajustes.

Que en el presente caso, se tiene que la controversia se centra en determinar si el análisis de comparabilidad efectuado por la Administración se ha realizado con arreglo a ley, es decir, si para determinar el valor de mercado por aplicación de las normas de precios de transferencia resulta procedente la aplicación de la tasa *prime rate* (a diferencia de la tasa publicada por la SBS elegida por la recurrente), sobre la cual sustenta el ajuste a los ingresos por intereses, respecto de la operación de financiamiento mediante contrato de cuenta corriente con intereses⁴⁷.

Que del contrato de cuenta corriente con intereses de 3 de enero de 2011 y sus Adendas N° 1 y 2 de 3 de marzo y 1 abril de 2014, respectivamente, antes glosados, se aprecia que durante el ejercicio 2016 la recurrente mantenía con su empresa vinculada un contrato de cuenta corriente con intereses con tasa efectiva anual de 2,50% (calculada sobre la base de 360 días). Los créditos de las partes se convierten en partidas del "debe" y "haber", resultando exigible solo la diferencia final procedente de la liquidación diaria y aplicables a esta los intereses pactados. El pago de los intereses se considera como parte de los saldos acreedor o deudor de la cuenta corriente.

Que sobre el particular, cabe indicar que mediante la Resolución N° 02849-9-2025 este Tribunal emitió pronunciamiento sobre el reparo por ajuste a valor de mercado de los intereses cobrados por la operación realizada por la recurrente con su empresa vinculada, como resultado de la fiscalización realizada a la recurrente con relación al Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, señalando que el mencionado contrato de cuenta corriente con intereses suscrito por la recurrente con obedecería al mecanismo de caja centralizada, según el cual la recurrente enviaba remesas a la caja central que gestionaba, y esta a su vez le efectuaba reintegros, de acuerdo con sus necesidades, resultando que los saldos remanentes de estas operaciones generaban intereses diarios, los cuales implicaban ingresos financieros para la recurrente.

Que en el Estudio Técnico de Precios de Transferencia de 2016, presentado por la recurrente (folios 10630/vuelta a 10788), se advierte con relación a la mencionada operación de financiamiento que la recurrente eligió el método del PCNC con comparables externos para su análisis, así como comparables a las tasas de interés activas en moneda extranjera a plazos de hasta 30 días aplicada a empresas clasificadas como corporativas publicadas por la SBS, sobre lo cual analizó el cumplimiento del principio de plena competencia, concluyendo que de la comparación de las tasas de mercado con las tasas que pactó con sus partes vinculada podía observarse que dichas tasas se encontraron dentro del rango de valores de mercado promedio.

Que sobre la base del mencionado estudio, a fin de determinar el valor de mercado de los intereses de los préstamos antes señalados, esto es, las tasas de interés aplicables, la Administración validó el uso del método del PCNC, y utilizó como comparable externo la tasa de interés activa comercial de las operaciones en moneda local⁴⁸ del sistema financiero de Bahamas, específicamente la tasa de interés preferencial ("*prime rate*"⁴⁹), de acuerdo con la información publicada por el Banco Central de Bahamas (folio 10625/vuelta).

Que a partir de la citada tasa de interés ("*prime rate*"), fijada en 4,75% (enero a diciembre), determinó la tasa de interés diaria aplicable a los saldos diarios de la cuenta corriente materia de análisis, que

⁴⁷ Así, cabe precisar que no es materia de discusión la existencia de vinculación entre las partes intervinientes en la operación de financiamiento de la recurrente con su parte vinculada y tampoco lo es la elección del método de valoración, ya que ambas partes coinciden en que el mejor método es el PCNC.

⁴⁸ Dólar de Bahamas.

⁴⁹ La Administración indica que durante el año 2016 los desembolsos realizados por la recurrente a favor de su vinculada superaron en promedio los US\$ 5 millones, por lo que aplicó dicha tasa preferencial, que es la tasa de interés más baja que los bancos comerciales cobran a sus mejores clientes.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

correspondería a aquella pactada en operaciones de préstamos celebrados entre terceros independientes, comparándola con las tasas de interés pactadas por la recurrente y su vinculada; a partir de lo cual la Administración estableció el presente reparo de S/ 11 697 486,57 por intereses no considerados por la recurrente, tal como se aprecia en el Cuadro N° 5 inserto en el Anexo N° 1 al Resultado del Requerimiento N° (folio 10597/vuelta).

Que en el caso materia de análisis se aprecia que, para hallar el valor de mercado de las operaciones observadas, se utilizó el método del PCNC, el cual se basa exclusivamente en el precio o monto de las contraprestaciones que se hubiera pactado con o entre partes independientes en transacciones comparables.

Que en la medida que las operaciones observadas en autos se asimilan a préstamos de dinero en los que el precio o monto de la contraprestación son los intereses, la aplicación del método del PCNC en este caso implica la comparación de las tasas de interés de operaciones de préstamos realizados en condiciones iguales o similares a las operaciones de préstamo materia de análisis.

Que como se ha dado cuenta, la Administración consideró, a efecto de formular el reparo bajo análisis, las tasas de interés comparables obtenidas sobre la base del análisis de las tasas comerciales de interés activas anuales promedios de operaciones en moneda local del sistema financiero de Bahamas, según la información obtenida del Banco Central de Bahamas, de cuya revisión se aprecia que corresponden a tasas de interés preferencial promedio de carácter referencial (mensuales).

Que según se advierte en autos, la Administración validó y consideró como elementos en el análisis de comparabilidad, el país, solvencia, calificación de riesgo y moneda del deudor, y la fecha de las operaciones, sobre cuya base determinó un promedio de tasas de interés consideradas como valor de mercado, no obstante, resultaba necesario que aquella efectuase una comparación que implique el análisis de la operación vinculada objeto de revisión, teniendo en cuenta el criterio antes citado según el cual tal análisis debió efectuarse considerando las características de las operaciones, las funciones o actividades económicas, los términos contractuales, las circunstancias económicas o de mercado, la existencia o no de garantías, entre otros, los cuales influyen en la determinación de la tasa de interés, así como de las operaciones no vinculadas que se consideran potencialmente comparables, a fin de que sea posible verificar el grado de comparabilidad de las operaciones que ella ha elegido como comparables, respecto de la operación de financiamiento analizada, lo que, por ejemplo, hubiese conllevado a efectuar un análisis de comparabilidad de los elementos mencionados teniendo en cuenta, entre otros, el alto grado de liquidez de los fondos en el caso de las operaciones de financiamiento con caja centralizada, lo que a su vez implicaría en principio un menor riesgo y, por ende, una menor tasa de interés a la del promedio.

Que sin embargo, se observa que la Administración ha limitado su análisis a construir argumentos dirigidos a descartar las comparables propuestas por la recurrente en su Estudio Técnico de Precios de Transferencia de 2016, sin enfocarse debidamente en la importancia y ponderación que cada elemento de comparabilidad tiene en relación a las características de la operación materia de análisis, lo que era necesario que se efectuase considerando la relevancia que tal análisis tiene, especialmente, en el caso de la aplicación del método directo del PCNC, en el que la comparabilidad de las transacciones es más estricta, ya que cualquier diferencia significativa en sus características podría afectar el precio pactado.

Que así, se aprecia que en el presente caso la Administración, a través de su "análisis de comparabilidad", ha efectuado un cotejo entre el número de elementos de comparabilidad que, según su posición, abonarían a la comparabilidad de la operación analizada con la tasa *prime rate*, y el número de elementos que abonarían a la comparabilidad entre la operación analizada con las tasas publicadas por la SBS propuestas por la recurrente, determinando finalmente que las primeras comparables tendrían un mayor número de elementos que contribuyen a la comparabilidad pretendida, y que, por tal motivo, serían mejores comparables y las más idóneas para utilizarse en el caso concreto; no obstante, cabe considerar que el análisis de comparabilidad no debe asimilarse a una competencia entre los comparables propuestos por la Administración y aquellos que propone la recurrente, a través de la cual corresponda verificar qué comparables correspondería utilizar, en función a cual tiene la mayor cuantificación de elementos comparables, sino que se debe verificar que las comparables seleccionadas no ostenten diferencias respecto de las características de la operación analizada que puedan influir significativamente en el precio pactado, en este caso en la tasa de interés del financiamiento, o que existiendo dichas diferencias, sea



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

factible proponer ajustes de comparabilidad lo suficientemente fiables que amortigüen dicho efecto, lo que no se observa haya sido el análisis efectuado por la Administración en el caso de autos⁵⁰.

Que de lo antes expuesto, se aprecia una serie de imprecisiones en la fundamentación desarrollada por la Administración, en torno a la comparación de las condiciones existentes entre la operación de financiamiento realizada por la recurrente con su parte vinculada y la tasa *prime rate*, que propone como operación comparable, lo que hace que pierda fiabilidad el análisis efectuado por la Administración para determinar si hay comparabilidad.

Que en tal sentido, no se encuentra acreditado que la Administración hubiera efectuado un correcto análisis de comparabilidad para la transacción materia de análisis, es decir, una debida comparación de la operación bajo examen con una transacción realizada entre partes independientes en condiciones iguales o similares, de conformidad con lo dispuesto en el inciso d) del artículo 32-A de la Ley del Impuesto a la Renta y el artículo 110 del reglamento de la citada ley, a fin de establecer el valor de mercado de la tasa de interés pactada entre la recurrente y su parte vinculada en el ejercicio 2016.

Que en consecuencia, el reparo materia de análisis no se encuentra debidamente sustentado, por lo que procede levantarlo y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que resulta pertinente indicar que mediante las Resoluciones N° 10565-4-2023, 11837-3-2024, 01335-3-2025, 02849-9-2025 y 11575-4-2024 este Tribunal ha emitido pronunciamiento en igual sentido respecto de reparos similares formulados con relación a intereses provenientes del contrato de cuenta corriente celebrado el 3 de enero de 2011 entre la recurrente y , con incidencia en el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2011 a 2015, respectivamente.

Que en atención al sentido del fallo, carece de relevancia emitir pronunciamiento sobre los demás argumentos esgrimidos por la recurrente respecto al presente reparo.

Que es preciso destacar que con fines de evaluar la correcta determinación del valor de mercado de las transacciones entre partes vinculadas materia de análisis, esta instancia ha tenido en cuenta el criterio aplicado en las Resoluciones N° 13167-3-2008, 00898-4-2008, 03760-2-2010, 03813-5-2010, 04197-1-2010 y 04640-3-2010, entre otras, según el cual recae en la Administración la carga de la prueba para determinar si una operación ha sido realizada a valor de mercado, siendo que a efectos de sustentar su acotación, aquella debe oponer el valor que considere aplicable a la operación observada, valor de mercado que deberá determinar teniendo en cuenta las condiciones particulares en que se ha desarrollado la transacción objeto de comparación.

Que en tal sentido, dado que en el caso de autos no está acreditado que la Administración hubiera efectuado una debida comparación de operaciones en condiciones iguales o similares, a efectos de establecer de manera correcta el valor de mercado de la transacción materia de análisis, atendiendo a las normas sobre precios de transferencia antes glosadas, se ha concluido que el reparo no está debidamente sustentado, lo que constituye una deficiencia de fondo; por lo tanto, siguiendo el criterio de este Tribunal en casos similares al de autos, tales como las Resoluciones N° 05608-1-2017, 04373-9-2018, 03265-3-2022 y 06527-4-2022, entre otras, se ha dispuesto levantar el reparo.

Que cabe señalar que en los Resultados de los Requerimientos N° se han señalado los fundamentos que sustentan los reparos formulados al Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, siendo que los Anexos N° 01 a 04 de la Resolución de Determinación N° (folios 10179 a 10182), hacen referencia expresa a los requerimientos y sus resultados, que contienen el detalle y sustento de dichos reparos; asimismo, respecto de los reparos que han sido mantenidos por esta instancia, de lo actuado se tiene que la Administración efectuó una valoración conjunta de los medios probatorios presentados y de la evaluación realizada concluyó que las pruebas aportadas no acreditaban de manera suficiente las observaciones formuladas, siendo que distinto es el caso que la recurrente se encuentre en desacuerdo con el análisis y criterio aplicados por la Administración en cuanto a la documentación presentada, por lo que lo alegado por la recurrente en sentido contrario carece de sustento,

⁵⁰ En el mismo sentido concluyó este Tribunal en la Resolución N° 01579-9-2020, en cuanto a una actuación similar realizada por la Administración en el análisis de comparabilidad en la aplicación del método del PCNC.



Tribunal Fiscal

N° 04056-9-2026

y, en ese sentido, no resulta atendible la invocación de la Resolución N° 10288-11-2019 a la que alude al respecto.

Que teniendo en consideración el análisis efectuado en la presente resolución respecto de los reparos a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, habiendo levantado unos reparos y mantenido otros, corresponde que la Administración efectúe la reliquidación de la Resolución de Determinación N°

2. Resoluciones de Determinación N°

Que los citados valores fueron emitidos por la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016 (folios 10186 a 10208), consignando como base legal, entre otros, el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, apreciándose del Anexo N° 1 de los indicados valores (folio 10185), que dicha tasa fue aplicada a los siguientes conceptos, al considerar la Administración que estos implican una distribución indirecta de rentas no susceptibles de posterior control tributario:

Concepto	Monto (S/)
Gastos no sustentados documentariamente, no fehacientes	23 151 142,00
Ajuste a valor de mercado de la tasa de interés pactada con su vinculada	11 697 487,00
Total:	34 848 629,00

Que la recurrente señala que se remite a sus argumentos esbozados en la etapa de reclamación, según los cuales resulta claro que los desembolsos son fehacientes y que toda la documentación de sustento, como el detalle de su origen e identificación del beneficiario de los pagos, se encuentra en el procedimiento de fiscalización, siendo que la consecuencia de reconocer la fehaciencia de los gastos es evidenciar que nunca se configuró una disposición de rentas no susceptible de posterior control tributario, y además, siempre resultó claro que las rentas tuvieron por único destinatario y beneficiario a cada uno de los proveedores de servicios. Agrega que argumentar que el cuestionamiento a la fehaciencia tiene por consecuencia automática que se pierda o invisibilice el destino de las rentas resulta absurdo, y que la Administración desacredita la fehaciencia por insuficiencia documentaria sin cuestionar que los destinatarios de los desembolsos son los proveedores en cuestión, por lo que resulta injusto que, por no cumplir los altos umbrales impuestos respecto de los medios probatorios que presentó, se desconozca que incurrió en pagos reales, cuya necesidad fue probada, siendo que el reparo es una muestra de la vulneración al principio del debido procedimiento, ya que la Administración no sustenta debidamente el motivo por el cual mantiene el reparo, pues se limita a citar la base legal y jurisprudencia que no aplican a su caso, y cita la Resolución N° 08069-1-2020.

Que manifiesta que aplicar dividendos presuntos a un ajuste de precios de transferencia implicaría ir en contra del propósito de la norma sobre la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, que fue equiparar el tratamiento tributario de los dividendos distribuidos a través de acuerdos formales con aquellos que se disponen de manera indirecta, y que el propósito de la norma de evitar la disposición de la renta de manera indirecta se refleja cuando establece que serán rentas en las que exista una nula posibilidad de realizar un correcto control tributario. Cita las Resoluciones N° 06402-4-2014, 16253-9-2013, 01892-3-2019, 03049-4-2019 y 08000-3-2017, y señala que un ajuste a valor de mercado de las operaciones no implica una disposición indirecta de rentas, toda vez que dicho ajuste no evidencia por sí mismo que haya existido una distribución de utilidades a los accionistas, y que el reparo vulnera el principio del debido procedimiento, ya que la Administración no sustenta debidamente el motivo por el cual mantiene el reparo.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos y cita la Resolución N° 10565-4-2023 respecto del reparo por ajuste a valor de mercado de la tasa de interés pactada con su vinculada.

Que de acuerdo con el inciso g) del artículo 24-A de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por el Decreto Legislativo N° 970⁵¹, para los efectos del impuesto se entiende por dividendos y cualquier otra forma de distribución de utilidades, a toda suma o entrega en especie que resulte renta gravable de la tercera categoría, en tanto signifique una disposición indirecta de dicha renta no susceptible de posterior control tributario, incluyendo las sumas cargadas a gastos e ingresos no declarados. Precisa el citado inciso que el impuesto a aplicarse sobre estas rentas se regula en el artículo 55 de dicha ley.

⁵¹ Publicado el 24 de diciembre de 2006.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

Que el segundo párrafo del artículo 55 de la citada ley, modificado por el Decreto Legislativo N° 979⁵², dispone que las personas jurídicas se encuentran sujetas a una tasa adicional del 4,1% sobre las sumas a que se refiere el inciso g) del artículo 24-A. El impuesto determinado de acuerdo con ello deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente de efectuada la disposición indirecta de la renta, en los plazos previstos por el Código Tributario para las obligaciones de periodicidad mensual.

Que agrega el citado artículo que en caso no sea posible determinar el momento en que se efectuó la disposición indirecta de renta, el impuesto deberá abonarse al fisco dentro del mes siguiente a la fecha en que se devengó el gasto. De no ser posible determinar la fecha de devengo del gasto, el impuesto se abonará en el mes de enero del ejercicio siguiente a aquel en el cual se efectuó la disposición indirecta de renta.

Que por su parte, el artículo 13-B del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobado por el Decreto Supremo N° 122-94-EF, modificado por el Decreto Supremo N° 258-2012-EF, señala que a efectos del inciso g) del artículo 24-A de la ley, constituyen gastos que significan "disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario" aquellos gastos susceptibles de haber beneficiado a los accionistas, participacionistas, titulares y, en general, a los socios o asociados de personas jurídicas a que se refiere el artículo 14 de la ley, entre otros, los gastos particulares ajenos al negocio, los gastos de cargo de los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados que son asumidos por la persona jurídica.

Que el mencionado artículo dispone que reúnen la misma calificación los siguientes gastos: 1) Los gastos sustentados por comprobantes de pago falsos, constituidos por aquellos que reuniendo los requisitos y características formales señalados en el Reglamento de Comprobantes de Pago, son emitidos en alguna de las siguientes situaciones: i) El emisor no se encuentra inscrito en el RUC, ii) El emisor se identifica consignando el número de RUC de otro contribuyente, iii) Cuando en el documento, el emisor consigna un domicilio fiscal falso, y iv) Cuando el documento es utilizado para acreditar o respaldar una operación inexistente; 2) Gastos sustentados por comprobantes de pago no fidedignos, constituidos por aquellos que contienen información distinta entre el original y las copias y aquellos en los que el nombre o razón social del comprador o usuario difiera del consignado en el comprobante de pago; 3) Gastos sustentados en comprobantes de pago emitidos por sujetos a los cuales, a la fecha de emisión de los referidos documentos, la SUNAT les ha comunicado o notificado la baja de su inscripción en el RUC o aquellos que tengan la condición de no habido, salvo que al 31 de diciembre del ejercicio, o a la fecha de cierre del balance del ejercicio, el emisor haya cumplido con levantar tal condición; 4) Gastos sustentados en comprobantes de pago otorgados por contribuyentes cuya inclusión en algún régimen especial no los habilite para emitir ese tipo de comprobante; 5) Gastos deducibles para la determinación del impuesto del contribuyente domiciliado en el país, que a su vez constituyan renta de una entidad controlada no domiciliada de acuerdo con lo dispuesto en el numeral 9 del artículo 114 de la ley; y 6) Otros gastos cuya deducción sea prohibida de conformidad con la ley, siempre que impliquen disposición de rentas no susceptibles de control tributario.

Que conforme con lo señalado en las Resoluciones N° 02703-7-2009 y 04873-1-2012, la tasa adicional del 4,1% se estableció para evitar que mediante gastos que no correspondía deducir, indirectamente se efectuara una distribución de utilidades a los accionistas, participacionistas, titulares y en general socios o asociados de las personas jurídicas, sin afectar dicha distribución con la retención de la tasa del 4,1%, sumas que califican como disposición indirecta de renta, por lo que en doctrina se les denomina "dividendos presuntos".

Que en las Resoluciones N° 08531-4-2016 y 09954-3-2017, entre otras⁵³, este Tribunal ha señalado que no todas las sumas o entregas que constituyan renta gravada de la tercera categoría para efecto del Impuesto a la Renta deben ser consideradas para la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1%, pues solo es aplicable respecto de aquellos desembolsos que signifiquen una disposición indirecta de la renta no susceptible de posterior control tributario.

⁵² Publicado el 15 de marzo de 2007.

⁵³ Tal como la Resolución N° 08069-1-2020, invocada por la recurrente.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

2.1. Gastos no sustentados documentariamente, no fehacientes

Que la Administración aplicó la Tasa Adicional del 4,1%, por disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, en relación con los reparos efectuados a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por concepto de cargos a resultados por gastos y/o costos no fehacientes y/o no causales con la generación de renta gravada, por el importe de S/ 8 990 122,00, y costo y/o gasto no fehaciente observado por operaciones anotadas en el Registro de Compras, por el importe de S/ 14 161 020,00, los cuales fueron analizados en los puntos 1.2. y 1.3. de la presente resolución.

2.1.1. Cargos a resultados por gastos y/o costos no fehacientes y/o no causales con la generación de renta gravada

Que la Administración aplicó la tasa adicional a los importes que totalizan S/ 8 990 122,00 y que corresponden a gastos registrados en las Cuentas 6381101, 6381111, 6593103, 6593805 y 6593806, cuya fehaciencia, en algunos casos, y causalidad, en otro, no fue acreditada, conforme con el detalle contenido en el cuadro inserto en el punto 1.2. de la presente resolución.

✓ **Ítem 4**

Que en la presente resolución se ha levantado el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 por concepto de cargos a resultados por gastos y/o costos no fehacientes y/o no causales con la generación de renta gravada, materia del ítem 4, por lo que corresponde levantar la aplicación de la tasa adicional respecto del indicado ítem.

✓ **Ítems 79 y 84 a 86**

Que respecto de los mencionados ítems, en la presente resolución se ha indicado que la recurrente no presentó los elementos de prueba que acrediten la fehaciencia del gasto contabilizado materia del reparo a los ítems 79 y 84 a 86, advirtiéndose que los dividendos presuntos determinados sobre la base del mencionado reparo corresponden a sumas que involucran una disposición indirecta de renta de tercera categoría no susceptible de posterior control tributario, al no poderse establecer el destino de los desembolsos en virtud de los documentos aportados por la recurrente; por lo que procede mantener la aplicación de la tasa adicional al indicado ítem.

✓ **Ítem 82**

Que en el caso del reparo al ítem 82 por S/ 391 505,00, en la presente resolución se ha indicado que la recurrente adjuntó, entre otros, las boletas de pago de _____, la liquidación de beneficios sociales de _____, los documentos denominados "Detalle de operación - Planilla de proveedores" y el estado de cuenta de la recurrente, los cuales acreditan los pagos efectuados a los mencionados trabajadores.

Que en ese sentido, si bien se ha mantenido el reparo por cargos a resultados por gastos y/o costos no fehacientes, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, no obstante, de lo indicado se tiene que obra en autos documentación que evidencia el destino del importe sobre el cual se aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta, siendo los beneficiarios _____.

Por consiguiente, corresponde levantar la aplicación de la tasa adicional en este extremo.

Que asimismo, en la presente resolución se ha levantado el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 por concepto de cargos a resultados por gastos y/o costos no fehacientes y/o no causales con la generación de renta gravada, en cuanto al ítem 82 por S/ 397 906,00, por lo que igualmente corresponde levantar la aplicación de la tasa adicional en este extremo.

2.1.2. Costo y/o gasto no fehaciente observado por operaciones anotadas en el Registro de Compras

Que la Administración aplicó la tasa adicional a los importes que totalizan S/ 14 161 020,00 y que corresponden a gastos no acreditados fehacientemente, registrados en las Cuentas 6381101 y 6381111, por servicios de: a) arrendamiento de volquetes – Vías Nuevas de Lima, b) transporte roca – Proyecto _____, c) eliminación y transporte de material – Proyecto _____, y d) servicios de obras civiles – Proyecto _____.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

✓ **Arrendamiento de volquetes – Vías Nuevas de Lima, y transporte roca – Proyecto Costa Verde – Tramo Callao**

Que en la presente resolución se ha levantado el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 por concepto de costo y/o gasto no fehaciente observado por operaciones anotadas en el Registro de Compras, en cuanto a los servicios de arrendamiento de volquetes – , y transporte roca – Proyecto , por lo que corresponde levantar la aplicación de la tasa adicional en este extremo.

✓ **Eliminación y transporte de material – Proyecto , y servicios de obras civiles – Proyecto**

Que según el análisis documentario realizado en la presente resolución sobre los mencionados servicios, la recurrente adjuntó, entre otros, los registros de instrucción de pago y/o constancias de transferencias emitidas por el Banco de Crédito del Perú (BCP), los cuales, tal como señala la Administración (folios 10326 y 10330), acreditan los pagos efectuados al proveedor.

Que en ese sentido, si bien se ha mantenido el reparo a los gastos contabilizados por los mencionados servicios, por no haberse acreditado la fehaciencia de dichos servicios, para efectos de la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, no obstante, de lo indicado se tiene que obra en autos documentación que evidencia el destino de los importes consignados en los respectivos comprobantes de pago vinculados con las operaciones materia de observación, siendo el beneficiario . Por consiguiente, corresponde levantar la aplicación de la tasa adicional en este extremo.

Que al haberse levantado parcialmente la aplicación de la tasa adicional respecto de los conceptos reparados por gastos no sustentados documentariamente, no fehacientes, corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo reliquidarse la aplicación de la indicada tasa, según lo resuelto.

2.2. Ajuste a valor de mercado de la tasa de interés pactada con su vinculada

Que la Administración aplicó la tasa adicional sobre el importe del reparo efectuado a la determinación del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por concepto de ajuste a valor de mercado de la tasa de interés pactada con su vinculada . incrementándose dicha tasa de 2,5% a 4,75%.

Que al respecto, cabe señalar que, sobre la base de las normas y criterios antes citados, se entiende que no todos los importes reparados por el Impuesto a la Renta deben ser cuantificados para aplicar la Tasa Adicional del 4,1%, toda vez que esta solo es aplicable, tratándose de desembolsos, respecto de aquellos cuyo destino no pueda ser acreditado fehacientemente, pues se entenderá que es una disposición indirecta de renta que no es susceptible de posterior control tributario, siendo que el ajuste al valor de mercado por aplicación de las normas de precios de transferencia no es un supuesto que por sí mismo evidencie una disposición indirecta de renta no susceptible de posterior control tributario, criterio recogido en las Resoluciones N° 11932-1-2019, 09199-1-2021 y 04508-9-2022, no habiendo la Administración sustentado debidamente la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta.

Que adicionalmente, cabe indicar que en esta instancia se ha levantado el reparo por ajuste de precios de transferencia practicado por la Administración, por lo que de igual forma el ajuste secundario que dio lugar a la aplicación de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta ha quedado sin sustento. Por consiguiente, corresponde levantar la aplicación de la tasa adicional y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que cabe indicar que, de acuerdo con lo señalado precedentemente, la recurrente no presentó documentación que acreditara el destino de los importes sobre los cuales se aplicó la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta que ha sido mantenida en esta instancia, correspondiéndoles, por ende, dicha aplicación, encontrándose sustentado el cumplimiento del hecho que configura su imposición, por lo que lo argumentado por la recurrente en sentido contrario no resulta amparable, no advirtiéndose en este caso la vulneración al principio del debido procedimiento alegada por la recurrente.

Que teniendo en cuenta el análisis realizado en esta instancia sobre la aplicación de la Tasa Adicional del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016, la que se ha mantenido en unos casos y levantado en



Tribunal Fiscal

N° 04056-9-2026

otros, corresponde que la Administración reliquide las Resoluciones de Determinación N° a , según lo resuelto.

3. Resoluciones de Determinación N°

Que las referidas resoluciones de determinación fueron emitidas por los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016 (folios 10155 a 10177), apreciándose de sus Anexos N° 1 y 2 (folios 10153 y 10154), que la Administración modificó el coeficiente aplicado a la base de cálculo de dichos meses, toda vez que consideró el impuesto calculado contenido en las Resoluciones de Determinación N° , giradas por el Impuesto a la Renta de los ejercicios 2014 y 2015, respectivamente.

Que la recurrente sostiene que no corresponde calcular el coeficiente de los pagos a cuenta en base a resoluciones de determinación que han sido reclamadas dentro del plazo de ley, ya que dichos valores no constituyen un acto administrativo válido ni tienen aún calidad de cosa juzgada que permita el recálculo de los coeficientes que utilizó, sin embargo, la Administración mantiene el reparo, limitando su análisis a cuestiones procedimentales; y solicita que se levante el reparo hasta que se cuente con un pronunciamiento firme, pues la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta con el coeficiente impuesto por la Administración la expone a realizar una nueva determinación en el futuro; siendo que la supuesta deuda tributaria que se puede generar por la fiscalización de los ejercicios 2014 y 2015 aún no es deuda exigible, sin embargo, la Administración busca darle efectos a dicha determinación preliminar para buscar que se ajusten los coeficientes para determinar los mencionados pagos a cuenta, y además, pretender modificar el coeficiente de los pagos a cuenta, a pesar de la probabilidad de que se reviertan las resoluciones de determinación correspondientes a ejercicios anteriores, atenta contra la seguridad jurídica y la expone a incurrir en errores, y cita la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0015-2005-PI/TC.

Que el artículo 85 de la Ley del Impuesto a la Renta, modificado por la Ley N° 29999⁵⁴, establece que los contribuyentes que obtengan rentas de tercera categoría abonarán con carácter de pago a cuenta del impuesto 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 el mencionado artículo 85 agrega que, a efecto de lo dispuesto en este, se consideran ingresos netos el total de ingresos gravables de la tercera categoría, devengados en cada mes, menos las devoluciones, bonificaciones, descuentos y demás conceptos de naturaleza similar que respondan a la costumbre de la plaza; e impuesto calculado al importe determinado aplicando la tasa a que se refiere el primer párrafo del artículo 55 de la ley.

Que de acuerdo con lo indicado por este Tribunal mediante la Resolución N° 01601-3-2003, las normas que regulan la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta consideran como base el impuesto y los ingresos netos del ejercicio anterior o precedente al anterior, bajo el supuesto de que los importes declarados por dichos conceptos han sido determinados en forma correcta, por lo que en el caso de existir nuevos importes, sea por la presentación de una declaración rectificatoria o de una fiscalización, estos serán los que la Administración debe tener en cuenta al efectuar dicha determinación.

Que del Anexo N° 2 a las resoluciones de determinación materia de análisis (folio 10153), se tiene que, para el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero y febrero de 2016, la Administración tuvo en cuenta la determinación efectuada respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, contenida en la Resolución de Determinación N° , girada por dicho tributo

⁵⁴ Publicada el 13 de marzo de 2013.



Tribunal Fiscal

N° 04056-9-2026

y ejercicio. Del mismo modo, para el cálculo del coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de marzo a diciembre de 2016, la Administración tuvo en cuenta la determinación efectuada respecto del Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, contenida en la Resolución de Determinación N° girada por dicho tributo y ejercicio.

Que contra la citada Resolución de Determinación N° , girada por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2014, la recurrente interpuso recurso de reclamación, el cual fue declarado fundado en parte mediante la Resolución N° de 23 de noviembre de 2022, y contra la aludida Resolución de Determinación N° , emitida por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2015, aquella interpuso recurso de reclamación, el cual fue declarado infundado mediante la Resolución N° de 21 de diciembre de 2022; siendo que contra las mencionadas Resoluciones N° y la recurrente presentó recursos de apelación que fueron resueltos a través de las Resoluciones N° 02849-9-2025 y 11575-4-2024 de 31 de marzo de 2025 y 13 de diciembre de 2024, respectivamente, que las revocaron respecto de algunos reparos efectuados al anotado tributo y ejercicios, y las confirmaron en cuanto a otros reparos.

Que en ese sentido, la Administración deberá recalcular el coeficiente aplicable a los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016, en función de la nueva determinación efectuada o que se efectúe con relación al Impuesto a la Renta de los ejercicios 2014 y 2015, en cumplimiento de las resoluciones del Tribunal Fiscal antes señaladas, por lo que corresponde revocar la resolución apelada en este extremo, a fin de que se proceda conforme a lo antes expuesto, debiendo reliquidarse las Resoluciones de Determinación N° .

Que sobre lo argumentado por la recurrente en cuanto a que no corresponde calcular el coeficiente de los pagos a cuenta en base a resoluciones de determinación que han sido reclamadas dentro del plazo de ley, ya que dichos valores no constituyen un acto administrativo válido ni tienen aún calidad de cosa juzgada, para lo cual cita la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0015-2005-PI/TC; cabe señalar que, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 9 y 203 del Texto Único Ordenado de la Ley N° 27444, Ley del Procedimiento Administrativo General, aprobado por el Decreto Supremo N° 004-2019-JUS, todo acto administrativo se considera válido en tanto su pretendida nulidad no sea declarada por autoridad administrativa o jurisdiccional según corresponda, y tendrá carácter ejecutorio, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que esté sujeto a condición o plazo conforme a ley. En tal sentido, en tanto tal acto no sea dejado sin efecto por este Tribunal o por la autoridad jurisdiccional, puede servir de sustento a la Administración para emitir pronunciamiento sobre otros asuntos vinculados con dicho acto. Sin perjuicio de ello, como se señaló, la impugnación contra las mencionadas resoluciones de determinación ya fue materia de pronunciamiento por parte de este Tribunal.

4. Resoluciones de Determinación N°

Que los citados valores fueron emitidos por el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2016 (folios 10214 a 10236), apreciándose de su Anexo N° 1 (folios 10210 a 10213) que la Administración reparó el crédito fiscal de los meses de enero a diciembre de 2016 por: i) intereses que no cumplen con el principio de causalidad (S/ 2 838 529,00), ii) cargos a resultados por gastos y/o costos no fehacientes y/o no causales con la generación de la renta gravada (S/ 93 140,00) y iii) costo y/o gasto no fehaciente y crédito fiscal observado por operaciones anotadas en el Registro de Compras (S/ 2 572 051,00); por lo que corresponde determinar si los referidos reparos se encuentran arreglados a ley.

Que de acuerdo con el inciso a) del artículo 18 del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto General a las Ventas, aprobado por el Decreto Supremo N° 055-99-EF, modificado por el Decreto Legislativo N° 1116⁵⁵, solo otorgan derecho a crédito fiscal las adquisiciones de bienes, las prestaciones o utilidades de servicio, contratos de construcción o importaciones que sean permitidos como gasto o costo de la empresa, de acuerdo con la legislación del Impuesto a la Renta, aun cuando el contribuyente no esté afecto a este último impuesto.

Que en la Resolución de este Tribunal N° 10225-8-2014, se ha señalado que el requisito sustancial para la utilización del crédito fiscal proveniente de las adquisiciones de bienes, servicios o contratos de

⁵⁵ Publicado el 7 de julio de 2012.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

construcción, está referido a que sean permitidos como gasto o costo de la empresa de acuerdo a la legislación del Impuesto a la Renta.

4.1. Intereses que no cumplen con el principio de causalidad

Que del Anexo N° 1 de los valores materia de análisis (folios 10210 a 10213), y del punto 1 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 383 a 386), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2016, por concepto de intereses que no cumplen con el principio de causalidad, por el importe total de S/ 2 838 529,00, consignando como base legal, entre otros, el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que se advierte que el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2016 materia de reparo en el presente caso, se encuentra vinculado a las operaciones reparadas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, analizadas en el punto 1.1. de la presente resolución, bajo el concepto de intereses que no cumplen el principio de causalidad, habiéndose mantenido dicha observación al no haberse acreditado el cumplimiento del principio de causalidad, por lo que en esa línea, procede emitir similar pronunciamiento, y por tanto, mantener el reparo bajo análisis y confirmar la resolución apelada en este extremo.

4.2. Cargos a resultados por gastos y/o costos no fehacientes y/o no causales con la generación de la renta gravada

Que del Anexo N° 1 de los valores materia de análisis (folios 10210 a 10213), y del punto 3 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 176 y 177), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2016, al considerar que la recurrente no sustentó la fehaciencia de las operaciones, por el importe de S/ 93 140,00, consignando como base legal, entre otros, el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que se advierte que el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de noviembre de 2016 materia de reparo en el presente caso, se encuentra vinculado a las operaciones reparadas por el Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, analizadas en el punto 1.2. de la presente resolución, bajo el concepto de "ítem 4", habiéndose levantado dicha observación al haberse presentado un mínimo indispensable de medios de prueba que evidencian en forma razonable la fehaciencia de las operaciones reparadas, por lo que en esa línea, procede emitir similar pronunciamiento, y por tanto, levantar el reparo bajo análisis y revocar la resolución apelada en este extremo.

4.3. Costo y/o gasto no fehaciente y crédito fiscal observado por operaciones anotadas en el Registro de Compras

Que del Anexo N° 1 de los valores materia de análisis (folios 10210 a 10213), y del punto 3 del Anexo N° 1 del Resultado del Requerimiento N° (folios 365 a 373), se aprecia que la Administración reparó el crédito fiscal del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2016, al considerar que la recurrente no sustentó la fehaciencia de las operaciones, por el importe total de S/ 2 572 051,00, consignando como base legal, entre otros, el inciso a) del artículo 18 de la Ley del Impuesto General a las Ventas.

Que al respecto, las operaciones materia de reparo son las contenidas en el Anexo N° 4 del Requerimiento N° (folio 8396), siendo que parte de dichas operaciones ya fue materia de pronunciamiento, al analizar en el punto 1.3. de la presente resolución, el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 por costo y/o gasto no fehaciente observado por operaciones anotadas en el Registro de Compras.

✓ **Arrendamiento de volquetes – , y transporte roca – Proyecto**

Que en la presente resolución se ha concluido que la documentación presentada por la recurrente permite acreditar la prestación de los mencionados servicios, por lo que al resultar deducible para efectos del Impuesto a la Renta otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo levantar el reparo al crédito fiscal y revocar la resolución apelada en este extremo.



Tribunal Fiscal

Nº 04056-9-2026

✓ **Eliminación y transporte de material – Proyecto
civiles – Proyecto**

, y servicios de obras

Que teniendo en consideración que el reparo al Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 ha sido mantenido en la presente instancia, el Impuesto General a las Ventas asociado a las operaciones materia de reparo no otorga derecho al crédito fiscal, por lo que corresponde mantener el reparo efectuado y confirmar la resolución apelada en este extremo.

Que ahora bien, en el mencionado Anexo N° 4 también se aprecian otras operaciones que fueron materia de reparo para efectos del crédito fiscal, vinculadas a las Facturas N° ⁵⁶, las cuales tal como señala la Administración en la resolución apelada (folio 10339), corresponden a los servicios de arrendamiento de volquetes – , siendo que como se ha indicado, en la presente resolución se ha concluido que la documentación presentada por la recurrente permite acreditar la prestación de los mencionados servicios, por lo que al resultar deducible para efectos del Impuesto a la Renta otorgan derecho al crédito fiscal, correspondiendo levantar el reparo al crédito fiscal y revocar la resolución apelada en este extremo.

Que teniendo en consideración el análisis efectuado en la presente resolución respecto de los reparos a la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2016, habiendo levantado unos reparos y mantenido otros, corresponde que la Administración efectúe la reliquidación de las Resoluciones de Determinación N° , según lo resuelto.

5. Resoluciones de Multa N°

Que de los Anexos de las mencionadas resoluciones de multa (folios 10103 y 10128), se aprecia que fueron emitidas por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, y se encuentran vinculadas con el Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2016 y los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016.

Que la recurrente sostiene que no incurrió en la comisión de la infracción, toda vez que no declaró cifras ni datos falsos, así como tampoco omitió declarar circunstancias que influyan en la determinación de la obligación tributaria, siendo que la Administración omitió considerar la redacción vigente del numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario al notificar los valores, y que en la resolución apelada desconoce el alcance real de dicho artículo y la reciente jurisprudencia vinculante, pues la Corte Suprema ha emitido pronunciamientos recientes sobre la aplicación del Decreto Legislativo N° 1311 en el tiempo, uno de ellos como precedente vinculante, cuyo alcance incide directamente en su caso, y además, la Administración omite exponer el motivo de rechazo de la aplicación de dichos criterios, bajo argumentos erróneos que lesionan el principio de igualdad. Agrega que el impacto en el tiempo de la modificación introducida por el mencionado decreto debe medirse al amparo del artículo 168 del Código Tributario, por lo que: i) si una infracción es cometida y se encuentra en trámite desde antes del 31 de diciembre de 2016 (siendo que la resolución de multa fue notificada antes de dicha fecha), no resultará aplicable el citado decreto, pero ii) si una infracción se cometió antes del 31 de diciembre de 2016 y la resolución de multa es notificada con posterioridad a dicha fecha, resultará aplicable el referido decreto, siendo que las aludidas consecuencias no implican una interpretación que exceda la redacción primigenia de la norma ni se aleja de la intención del legislador al establecer la modificación, por el contrario, tales consecuencias son las únicas que pueden derivarse de una lectura conjunta de la redacción vigente del numeral 1 del artículo 178 y el artículo 168 del Código Tributario, por lo que cualquier interpretación en contrario no resultaría arreglada a ley y contravendría el principio de seguridad jurídica, y cita la sentencia del Tribunal Constitucional recaída en el Expediente N° 0016-2002-AL/TC y la Sentencia de Casación N° 4392-2013, sobre el principio de seguridad jurídica.

Que afirma que la Administración mantiene una posición carente de motivación y argumentos de derecho en cuanto al alcance de la modificatoria introducida por el Decreto Legislativo N° 1311 y su aplicación en el tiempo, pues si existen sanciones de multa relativas al numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, que fueron notificadas a partir de la vigencia de dicho decreto, corresponde que se aplique la regla vigente al momento de la notificación, esto es, que no se sancione con multa si no existe tributo por pagar, y cita las

⁵⁶ En relación con dichas facturas, del referido Anexo N° 4 se aprecia que afectaron a los resultados del ejercicio 2015, por lo que no se tomaron en cuenta en el reparo al costo y/o gasto del ejercicio 2016.



Tribunal Fiscal

N° 04056-9-2026

Sentencias de Casación N° 20700-2022-Lima, 11947-2022-Lima (precedente vinculante) y 56531-2022. Agrega que si en octubre de 2022 la Administración le notificó los valores impugnados, resulta de aplicación el Decreto Legislativo N° 1311, por lo que si su conducta solo influyó en la determinación de la obligación tributaria mas no en su pago, no corresponde que se le aplique sanción o multa alguna, y que a pesar de que los periodos de comisión de la infracción son anteriores a la entrada en vigencia del mencionado decreto, ello no desvirtúa su aplicación, ya que la notificación de los referidos valores fue posterior a la entrada en vigencia del citado decreto, siendo que la Administración se rehúsa a aplicar sin mayor explicación el criterio de las citadas casaciones y niega que tengan carácter vinculante, lo que atenta en contra del principio de seguridad jurídica.

Que mediante escrito de alegatos reitera sus argumentos.

Que según el numeral 1 del artículo 178 del Texto Único Ordenado del Código Tributario, aprobado por el Decreto Supremo N° 133-2013-EF⁵⁷, 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.

Que con la modificación dispuesta por el Decreto Legislativo N° 1311⁵⁸, constituye 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 y el pago de la obligación tributaria; y/o que generen aumentos indebidos de saldos o pérdidas tributarios o créditos a favor del deudor tributario y/o que generen la obtención indebida de notas de crédito negociables u otros valores similares.

Que las Resoluciones de Multa N° (folios 10127 a 10151) fueron giradas por la infracción antes citada y se sustentan en la determinación del Impuesto General a las Ventas de enero a noviembre de 2016, contenida en las Resoluciones de Determinación N° , y el tributo omitido establecido como consecuencia de los reparos a la determinación del Impuesto General a las Ventas de diciembre de 2016, contenido en la Resolución de Determinación N° , por lo que estando a lo resuelto en esta instancia respecto de dichas resoluciones de determinación, procede revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración reliquidar las referidas resoluciones de multa, según corresponda.

Que las Resoluciones de Multa N° (folios 10103 a 10126) fueron giradas por la infracción antes citada y se sustentan en la determinación de los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a noviembre de 2016, contenida en las Resoluciones de Determinación N° , y el tributo omitido establecido como consecuencia del reparo a la determinación del pago a cuenta del Impuesto a la Renta de diciembre de 2016, contenido en la Resolución de Determinación N° , por lo que estando a lo resuelto en esta instancia respecto de dichas resoluciones de determinación, procede revocar la resolución apelada en este extremo, debiendo la Administración reliquidar las referidas resoluciones de multa.

Que respecto a lo argumentado por la recurrente en cuanto a que resulta de aplicación el Decreto Legislativo N° 1311, ya que la notificación de los valores impugnados fue posterior a la entrada en vigencia de dicho decreto, para lo cual invoca la aplicación del criterio establecido en las Sentencias de Casación N° 20700-2022-Lima y 11947-2022-Lima y todos los argumentos conexos; corresponde indicar que de acuerdo con el criterio de observancia obligatoria aprobado mediante Acuerdo de Sala Plena N° 2024-05, y recogido en la Resolución N° 08829-9-2024, publicada en el diario oficial "El Peruano" el 11 de octubre de 2024: "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

⁵⁷ El cual tiene incorporada la modificación efectuada por el Decreto Legislativo N° 953.

⁵⁸ Publicado el 30 de diciembre de 2016.



Tribunal Fiscal

N° 04056-9-2026

*vigencia*⁵⁹, 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, no resultando atendibles los argumentos esgrimidos al respecto.

Que cabe señalar que la resolución apelada se encuentra debidamente motivada, al expresar los fundamentos de hecho y de derecho que le sirven de base, y al haber decidido sobre las cuestiones planteadas por la recurrente y cuantas se suscitaron en el expediente, conforme con lo dispuesto por el artículo 129 del Código Tributario, siendo del caso precisar que la discrepancia con lo decidido en la resolución apelada no implica su falta de motivación; además, la recurrente tuvo la posibilidad de discutir dicha decisión a través del recurso de apelación, como viene haciéndolo en el presente caso, por lo que lo argumentado por la recurrente en sentido contrario carece de sustento.

Que el informe oral solicitado se realizó con la asistencia de los representantes de ambas partes, según se aprecia de la constancia que obra en autos (folio 10593).

Con los vocales Queuña Díaz, Villanueva Arias y Barrera Vásquez, e interviniendo como ponente el vocal Queuña Díaz.

RESUELVE:

REVOCAR la Resolución N° de 28 de noviembre de 2023, en el extremo de los reparos al Impuesto a la Renta del ejercicio 2016, por: i) cargos a resultados por gastos y/o costos no fehacientes y/o no causales con la generación de renta gravada (respecto del ítem 4 por S/ 562 443,00 e ítem 82 por S/ 397 906,00), ii) costo y/o gasto no fehaciente observado por operaciones anotadas en el Registro de Compras (respecto de los servicios de arrendamiento de volquetes – , y transporte roca – Proyecto), iii) ajustes de ingresos registrados en la Cuenta Contable 7051101 – Percentage of conclusion (NIC 11), y iv) ajuste a valor de mercado de la tasa de interés pactada con su vinculada incrementándose dicha tasa de 2,5% a 4,75%; los reparos al Impuesto General a las Ventas de enero a diciembre de 2016, por: i) cargos a resultados por gastos y/o costos no fehacientes y/o no causales con la generación de la renta gravada, y ii) costo y/o gasto no fehaciente y crédito fiscal observado por operaciones anotadas en el Registro de Compras (respecto de los servicios de arrendamiento de volquetes – –incluyendo a las Facturas N° –, y transporte roca – Proyecto); así como respecto de la Tasa Adicional del 4,1% del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016, los pagos a cuenta del Impuesto a la Renta de enero a diciembre de 2016, y las resoluciones de multa impugnadas; y **CONFIRMARLA** en lo demás que contiene, debiendo la Administración proceder de acuerdo con lo dispuesto en la presente resolución.

Regístrese, comuníquese y remítase a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria, para sus efectos.

QUEUÑA DÍAZ
VOCAL PRESIDENTE

VILLANUEVA ARIAS
VOCAL

BARRERA VÁSQUEZ
VOCAL

Blanco Calderón
Secretario Relator
QD/BC/MO/mppe.

Nota: Documento firmado digitalmente.

⁵⁹ Entre los fundamentos que sustentan el aludido criterio se señala, entre otros, el siguiente: "Por su parte, el Tribunal Constitucional, ante el expreso pedido de que se aplique la retroactividad benigna y, por ende, se eliminen y/o reduzcan las sanciones por la comisión de la infracción tipificada en el numeral 1 del artículo 178 del Código Tributario, por aplicación del Decreto Legislativo N° 1311, ha indicado que el artículo 103 de la Constitución la prohíbe. En efecto, en reiteradas sentencias, como las 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, ha señalado 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 (...)".